

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريـرج -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
شعبة: علوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة  
الموضوع:

دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق  
- دراسة ميدانية بولاية برج بوعريـرج -

اعداد الطالبتين:

- درارجة أسيا

- خديجة خير

اشراف : رافع نور الدين

الاسم و اللقب	الصفة	الجامعة
د. بهلولي نور الهدى	رئيسا	برج بوعريـرج
د. رافع نور الدين	مشرفا و مقرا	برج بوعريـرج
د. طالب حسين	ممتحنا	برج بوعريـرج

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" رَبِّجْ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتِكَ الَّتِي

أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَتِي وَأَنْ أَعْمَلَ

صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي

عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ "

النمل: 19

## شكر و عرفان

الحمد لله و كفى وسلام على عباده الذين اصطفى،احمده حمد الشاكر المقر بفضلله و العاجز عن الوفاء بشكره و الثناء عليه،وأصلي وأسلم على سيدنا محمد النبي الأمي صلى الله عليه وسلم وعلى أله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

ولا يسعنا ونحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل،إلا أن نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان و الامتتان إلى:

الأستاذ المشرف الأستاذ رافع نور الدين

الذي لم يبخل علينا بإرشاداته و نصائحه و توجيهاته السديدة و حرصه الدائم على إتمام هذا العمل.

كما نتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى كل أستاذ وجهنا وساعدنا على انجاز هذا العمل ولو بكلمة.

دون أن أنسى كل من المهنيين من محاسبين و خبراء المحاسبين لولاية برج بوعريريج الذي كان لهم المشاركة في هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر إلى أعضاء اللجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة و تمحص ومناقشة هذا العمل.

كما لا يفوتنا أن نرفع أسمى عبارات الشكر و التقدير إلى جميع أساتذتنا في كل مراحل الدراسة .

وأخيرا،نسدي عبارات العرفان إلى كل زملائنا بالدراسة(محاسبة و جباية معمقة) الذين ساعدونا على إتمام هذا البحث.

خير خديجة،درا رجة أسيا

# إهداء

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها، بعد تعب و مشقة خمس سنوات....

قبل خمس سنوات من الآن داست قدامي هذا المكان وشاءت أقداري أن أمضي في هذه الرحلة بين أشخاص كانوا غرباء فأصبحوا اليوم من خيرة وأعز الصدف وأجملها...

مرت قاطرة رحلتي بكثير من العوائق و الصعاب ولكن بثبات وفضل من الله استطعت تخطيها..

وها أنا ذا اليوم أختم بحث تخرجي هذا... بفضل من الله وكرمه وكلي اعتزاز و فخر بهذا المولود.. وبهذه المناسبة اهدي ثمرة جهدي هذه إلى:

وجد الإنسان على وجه البسيطة ولم يعيش بمعزل عن باقي البشر وفي جميع مراحل الحياة يوجد أناس يستحقون منا كل الشكر و الامتتان وأولى الناس بالشكر

هما أنتما (أمي وأبي).. لكما من الفضل ما يبلغ عنان السماء فوجودكما سبب لنجاتي وفلاحي في الدنيا والآخرة... أدامكما الله.. وأطال الله في عمركما..

إلى أجل نعم الله علي أن رزقني الله بهم وجعلهم ركيزتي التي ارتكز عليها للصمود أمام الكثير من الأمور.. إليكم إخوتي (بسمة، محمد، دنيا، صفاء)

إلى من تكبدت معي مشقة هذا العمل لحظة بلحظة و خطوة بخطوة إلا أن وفقنا الله بإتمامه فكانت أفضل الزميلة والأخت و الصديقة بحسن أخلاقها وطباعها و تفهمها لك زميلتي (درا رجة أسيا) وفقك الله في مشوارك و حياتك القادمة..

إلى هدايا القدر، إلى رفيقات العمر إليكن (إيناس، كوثر، يامنة) كنتن من خيرة الصحبة والرفقة ومثالا أسمى لمعنى الصداقة و الإخوة، كنتن من أبرز من قضيت معهن خبايا و تفاصيل هذه الرحلة.. أسأل الله أن يحفظكن بحفظه.. وان يوفقكن في حياتكن..

إلى كل أهلي وأقاربي فردا فردا.. وجميع أصدقائي و أحبائي إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم هذه السطور... إلى كافة من ساعدني من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل المتواضع...

أسأل الله أن يجعل هذا العمل ممن ينتفع به ...

خديجة

## الإهداء

الاهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك والآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك ربي.  
أهدي عملي هذا إلى من كان دعائهما سر نجاحي وبسمتي في الحياة وأغلى ما أملك،  
إلى من كانا سندي ولم يبخلا عليا طيلة حياتي أُمي وأبي أطال الله في أعماركم  
وجعلكم دائما بجانبني.

إلى زوجي إلى معنى المحبة والصدق والوفاء والسند والرفيق، إلى من ستكتمل فرحتي  
بوجوده بجانبني، وفق الله بيننا إلى الخير وجمع بيننا على الحب والطاعة وبارك الله لي  
فيك وأطال في عمرك.

إلى من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم، إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها، إخوتي  
وأخواتي: حسام الدين، أشرف، سارة، توأمي نسرين.

إلى أختي وزوجت أخي: راضية أدامك الله إلى جانبنا دائما.

إلى أزواج أخواتي: عصمان، سامي اللذان ساعداني في عملي هذا أوجه لهما جميل  
الشكر والتقدير.

إلى أهل زوجي وعائلتي الثانية جعلني الله خيرا لكم وجعلكم خيرا لي، وجمع الله بيننا  
في الخير .

إلى أبناء أخواتي الكتاكيت الصغار ورقة عيني: فراس، سيرين، أريس حفظهم بحفظه  
وجعلهم ذخرا لوالديهم.

إلى كل العائلة من كبير أو صغير إلى أجدادي أطال الله في أعمارهم، وإلى روح  
جدي الطاهرة جعله الله من أهل الجنة.

إلى من شاركتني وقاسمتني عملي هذا صديقتي وحببيتي: خير خديجة الحمد لله الذي  
وفقا لإتمام عملنا هذا كنا كأختين على طول المشوار أتقدم لك بكل الاحترام والتقدير.

إلى رفيقات الدرب ومن كن سندي طيلة مشواري الدراسي : زينة ، رميساء، دنيا،

إيناس، يامنة، كوثر أهدى هذا العمل.....

اسيا

## الملخص

تهدف الدراسة إلى بيان دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق، من خلال تقييم دور المدقق الخارجي في الحد من هذه المخاطر، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي كونه المنهج الملائم لأغراض هذه الدراسة في تحليل البيانات، وقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من المدققين الخارجيين وأساتذة أكاديميين، حيث تم توزيع وجمع (30) استمارة من مجتمع الدراسة الكلي، ولأغراض المعالجة الإحصائية تم معالجة البيانات التي تم إدخالها إلى الحاسوب، باستخدام حزمة برمجيات (spss, v25) لاستخراج التكرارات، والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية وفقاً لأسئلة الدراسة، والأخذ بمستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ). وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها بينت الدراسة دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة و مخاطر الاكتشاف كأحد مخاطر التدقيق، كما و بينت الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق باختلاف المتغيرات تعزى إلى الاختلاف الجنس، السن، المستوى العلمي، الخبرة المهنية، عدد الدورات الملتحق بها، وتوصي الدراسة على أهمية معرفة المخاطر المحتمل أن تواجهها المؤسسة و الحد منها في الوقت المناسب و مواجهتها، وكما توصي على أهمية وجود مدقق خارجي يراقب عمليات المؤسسة ويرفع تقارير دورية حول نقاط القوة و الضعف ونظام الرقابة المعمول به لدى المؤسسة، المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي وتمتعه بقدر كاف من الحرية عن طريق وضع الضوابط والمحددات التي تتم من خلالها عدم التأثير على مدة الاستقلالية، وأن يكون المدقق على اطلاع دائم لمواكبة الطرق الحديثة والعمل على تطوير خبراتهم و مهارتهم في تقييم المخاطر الملازمة والاكتشاف و الرقابة عند تنفيذ عملية التدقيق.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي، مخاطر التدقيق، المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف.

## Summary

The study aims to clarify the role of the external auditor in reducing audit risks, by evaluating the role of the external auditor in reducing inherent risks, control risks and discovery risks. A simple random sample of external auditors (accountants and accountants experts) and academic professors was selected. (30) questionnaires were distributed and collected from the total study population, and for the purposes of statistical processing, data were processed, which were entered into the computer, Use a software package (spss, v25).

To extract the frequencies, arithmetic means, and standard deviations according to the study questions, taking the significance level ( $0.05 \geq \alpha$ ).

The study reached results, including the study showed the role of the external auditor in reducing inherent risks, control risks, and discovery risks as one of the audit risks. Audit risks in different variables due to differences in gender, age, educational level, professional experience, number of courses attended

The study recommends the importance of providing models, policies and procedures that allow the external auditor to know the potential risks that the organization may face and reduce them in a timely manner. The institution, as it stipulated to maintain the independence of the external auditor and his enjoyment of a sufficient amount of freedom by setting the controls and limitations through which not to affect the duration of independence, and for the auditor to keep abreast of modern methods and work to develop their expertise and skills in assessing inherent risks and discovery and oversight when carrying out the audit process.

external auditor, audit risk, inherent risk, control risk, discovery risk. **Keywords:**  
external audit

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر و عرفان
I	ملخص الدراسة
IV	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
أ-هـ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: الإطار النظري
08	المطلب الأول: عموميات حول التدقيق والمدقق الخارجي
22	المطلب الثاني: مخاطر التدقيق
29	المطلب الثالث: دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق
31	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
31	المطلب الأول: دراسات محلية
34	المطلب الثاني: دراسات أجنبية
36	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف
37	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
38	تمهيد
39	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
39	المطلب الأول: الطريقة والإجراءات
42	المطلب الثاني: التحليل الوصفي للبيانات العامة وإجابات أفراد العينة نحو عبارات الإستبيان
46	المطلب الثالث: الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة



52	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها، مناقشتها
52	المطلب الأول: التحليل الوصفي لإجابات وإتجاهات أفراد العينة نحو عبارات الإستبيان
61	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج إختبار فرضيات الدراسة
73	خلاصة الفصل
74	الخاتمة
76	قائمة المراجع
79	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	توزيع البنود على أبعاد الاستبيان.	39
02	توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي.	42
03	يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	42
04	يبين توزيع أفراد العينة حسب السن.	43
05	يبين توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.	43
06	يبين توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.	44
07	يبين توزيع أفراد العينة حسب الخبرة يوضح اختبار التوزيع الطبيعي.	45
08	يبين توزيع أفراد العينة حسب عدد الدورات الملتحق بها.	45
09	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول.	46
10	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني.	47
11	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث.	48
12	يوضح اختبار التوزيع الطبيعي.	49
13	يوضح قيمة معامل Alpha Cronbach s للاستبيان.	51
14	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي.	51
15	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبيان.	52
16	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبيان.	53
17	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني.	56
18	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث.	58
19	يبين تحليل لاختبار T-TEST لعينة مستقلة.	62
20	نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة.	63
21	نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة.	64
22	نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة.	65

23	يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة للقسم الأول تبعا لمتغير الجنس.	66
24	يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة على دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعا لمتغير السن.	67
25	يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة على القسم الأول تبعا لمتغير الخبرة.	68
26	يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة على القسم الأول تبعا لمتغير الوظيفة.	69
27	يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة على القسم الأول تبعا لمتغير عدد الدورات.	71
28	يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة على القسم الأول تبعا لمتغير المستوى العلمي.	72

## قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
79	استبيان ما قبل التحكيم.	01
83	أسماء محكمي الدراسة.	02
84	استبيان بعد التحكيم.	03
89	معامل ثبات ألفا كرونباخ	04
90	خصائص العينة.	05
92	نتائج الفرضية الرئيسية الأولى.	06
94	نتائج الفرضية الرئيسية الثانية.	07

مكتبة

نظرا للتطور الحاصل الذي شهده العالم في الآونة الأخيرة من تحولات سياسية واجتماعية واقتصادية، والذي اثر بدوره مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية. وعلى اثر هذا التطور الملحوظ أصبح على المؤسسة اليوم من الواجب إعطاء الضمانات الكافية لمتعا مليها حتى تضمن البقاء والاستمرارية في ظل محيط مليء بالمخاطر والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح العالمي، إذ أصبح ولا بد من إيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة من أجل تحسين وتطوير و ترشيد الأداء في المؤسسة وذلك بالاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى مهمة التدقيق وحتى بداية القرن التاسع عشر لم تكن مهنة التدقيق أساسية للقائمين عليها ولم تكن موردا أو عملا أساسيا لهم، حيث كانت وظيفة المدقق هي فحص إدارة المؤسسة الاقتصادية و الهدف منها هو اكتشاف حالات التلاعب والأخطاء وتجنب حالات الإخلال وكذلك حالات التلاعب من قبل العاملين، ولكن مع بداية العشرينات من القرن الماضي ومع زيادة وتوسع الأعمال و النشاطات نتج عن هذا الأخير اتساع مهام المدقق من جهة وتعدد الأطراف من مستخدمي تقاريره من جهة أخرى، مما جعل هؤلاء يحتاجون إلى هذا العمل بدرجة موازية لحاجة المؤسسة المتعاقدة مع المدقق.

إن مهنة التدقيق يجب أن تخضع لمعايير دولية مقبولة عموما و المتعارف عليها هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة، وإن وجود مثل هذه المعايير واستخدامها من طرف المدقق الخارجي أثناء كل مرحلة من مراحل التدقيق لا يعني عدم احتواء القوائم المالية على أي حالة من حالات الغش والأخطاء التي تظهر نظرا لأسباب متعددة قد تعود إلى المدقق أو المحاسب أثناء قيامهما بأعمالهما داخل المؤسسة.

المتتبع لهاته المهنة تتبين له أهميتها في الرقابة على المؤسسات وكيفية الحد من مخاطر التدقيق وذلك من خلال المهام الموكلة للمدقق الخارجي والدور الذي يلعبه هذا الأخير في إضفاء الموثوقية والمصدقية على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسة وذلك من خلال التقرير الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات السنوية.

ولتحقيق هذا الهدف لا بد للمدقق الخارجي من مراعاة مخاطر التدقيق ألا وهي المخاطر الملازمة، المخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف، المرتبطة بعمله والمتمثلة في احتمال إبداء المدقق لرأي غير السليم بسبب عدم تمكنه من اكتشاف الأخطاء في تلك القوائم، أو هي احتمال إبداء المدقق الخارجي لرأي غير السليم في قوائم مالية تحتوي على تحريفات هامة وجوهرية.

• إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة كأحد مخاطر التدقيق؟
- هل يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة كأحد مخاطر التدقيق؟
- هل يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف كأحد مخاطر التدقيق؟
- هل يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الجنس؟
- هل يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير السن؟
- هل يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الخبرة؟
- هل يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير المستوى العلمي؟
- هل يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الوظيفة الحالية؟
- هل يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير عدد الدورات الملتحق بها؟

• **فرضيات الدراسة:** للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

• **الفرضية الرئيسية الأولى**

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة  $(\alpha \leq 0.05)$

— **الفرضية الفرعية الأولى**

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة كأحد مخاطر التدقيق.

— **الفرضية الفرعية الثانية**

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة كأحد مخاطر التدقيق.

## - الفرضية الفرعية الثالثة

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف كأحد مخاطر التدقيق.

## الفرضية الرئيسية الثانية

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق باختلاف الجنس، السن، المستوى العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، عدد الدورات الملتحق بها.

## الفرضية الفرعية الأولى

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الجنس، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

## الفرضية الفرعية الثانية

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير السن، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

## الفرضية الفرعية الثالثة

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الخبرة، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

## الفرضية الفرعية الرابعة

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير المستوى العلمي، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

## الفرضية الفرعية الخامسة

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الوظيفة الحالية، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

## الفرضية الفرعية السادسة

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير عدد الدورات الملتحق بها، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

## • أهمية الدراسة

- بيان دور المدقق الخارجي في التعرف على مخاطر التدقيق المتمثلة في الاكتشاف، الملازمة، الرقابة

- بيان دور المدقق الخارجي في مجاولة تجنب مخاطر التدقيق مستقبلاً

- ضرورة محاولة المدقق الخارجي لمسايرة التغيرات الحاصلة على مستوى نوع و درجة المخاطر

## • أهداف الدراسة

- التعرف على مهام المدقق الخارجي

- تقييم دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق



- إبراز مدى مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق

#### • منهج الدراسة

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تغطية الجانب النظري للدراسة، كما تم استخدام المنهج التحليلي للجانب التطبيقي بغية تحليل واستنتاج البيانات المأخوذة من واقع مكاتب محافضي الحسابات، خبراء محاسبين والأساتذة الجامعيين.

#### • حدود الدراسة

- الحدود الزمنية: السنة الدراسية 2021/2022

- الحدود المكانية: مكاتب التدقيق للمحاسبين وخبراء المحاسبين لولاية برج بوعريريج

- الحدود البشرية: كل من المهنيين (المحاسبين وخبراء الحاسبين والأكاديميين من أساتذة جامعيين ذوي التخصص)

• أسباب اختيار الدراسة: هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو

موضوعي نوجزها فيما يلي:

#### الأسباب الذاتية

- الميل الشخصي لمعرفة كيفية عمل المدقق الخارجي وكيف يساهم في تقليل مخاطر التدقيق؛

- الرغبة في إثراء الرصيد المعرفي في مجال التدقيق؛

- إبراز أهمية موضوع التدقيق على المستوى المهني؛

- الأهمية الضرورية لوجود مهنة وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

#### الأسباب الموضوعية

- الأهمية البالغة لموضوع التدقيق ومعرفة كيفية الحد من مخاطر التدقيق؛

- إثراء المكتبة بهذا النوع من البحوث؛

- إضفاء معلومات جديدة ومحاولة الإلمام بمعلومات قد يحتاجها الباحث.

#### • صعوبات الدراسة

- من ناحية توزيع الإستبيبان: صعوبة التنقل بين مكاتب خبراء المحاسبين والمحاسبين؛

- عدم الإجابة على معظم الاستبيانات الموزعة؛

- تلقي إجابات قمنا بإلغائها نظرا لعدم مصداقيتها؛

- عدم تواجد المحاسبين في المكاتب معظم الأوقات.

## هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول بعنوان: الإطار النظري للدراسة قسم إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول بعنوان: أساسيات حول التدقيق والمدقق الخارجي، المطلب الثاني بعنوان: مخاطر التدقيق، المطلب الثالث بعنوان: دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه للدراسات السابقة وتم تقسيمه إلى ثلاث مطالب وهي كالتالي، المطلب الأول: دراسات محلية، المطلب الثاني: دراسات أجنبية، المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بينهما. أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية. حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه تقديم الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة، والذي ينبثق عنه ثلاث مطالب، المطلب الأول بعنوان: الطريقة والإجراءات، المطلب الثاني بعنوان: التحليل الوصفي للبيانات العامة وإجابات أفراد العينة نحو عبارات الاستبيان والمطلب الثالث بعنوان الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة. أما المبحث الثاني فتناول فيه كل من عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها، وقمنا تقسيمه على مطلبين. المطلب الأول و المسمى بالتحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان، المطلب الثاني بعنوان عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة. كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من التوصيات.

# الفصل الأول

## الإطار النظري والدراسات

### السابقة

## تمهيد

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكلا من أشكال الرقابة وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية والاقتصادية منها، وحتى تقوم مهنة التدقيق بدورها بصفة عامة، فإنها تحتاج إلى إطار معايير التي تكفل توفر الثقة في عمل المدقق الخارجي، إذ يعتبر التدقيق الخارجي آلية خارجية للحكومة يساهم في تعزيز الرقابة المالية على قوائم المؤسسة عبر فحص القوائم المالية من طرف مدقق خارجي مستقل محايد والخروج برأي فني محايد حول مدى موثوقية القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ونظرا لتأثير مخاطر التدقيق على نوعية تقارير المدقق الخارجي فإنه يتوجب تحليل مسؤوليات المدقق في تقييم المخاطر والحد منها لتعزيز جودة التدقيق الخارجي.

## المبحث الأول: الإطار النظري.

يتناول هذا المبحث الإطار النظري للتدقيق ومعاييره المتعارف عليها وكذا معايير التدقيق الجزائرية، كما قمنا بإبراز صفات المدقق الخارجي ومسؤولياته ودوره في الحد من مخاطر التدقيق، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه أهم الدراسات السابقة و مقارنتها بالدراسة الحالية.

## المطلب الأول: عموميات حول التدقيق والمدقق الخارجي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة البيانات للواقع، والسبيل إلى ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها.

هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة.

## أولاً: مفاهيم حول التدقيق

لقد تعددت تعاريف التدقيق من باحث لآخر ومن خلال هذه التعاريف قمنا باستخلاص مجموعة منها ونذكر:

## 1. مفهوم التدقيق

## أ. التعريف

— يعرف التدقيق بأنه مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تتخذ من قبل المدقق للتحقق أن البيانات الختامية وقائمة المركز المالي تعكسان الوضع المالي نتيجة الأعمال بوضوح وأنها أعدت بشكل ينفق مع الأصول المحاسبية المتعارف عليها وأن تطبق بشكل متناسق من سنة إلى أخرى، وإعطاء رأى فني محايد استناداً لذلك<sup>1</sup>؛

— ويعرف أيضاً بأنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات ومحايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.<sup>2</sup>

ب. المفهوم: هو عملية فحص شامل للسجلات أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرّب على هذه الأعمال تدريباً خاصاً، والهدف من تدقيق الحسابات هو تقرير ما إذا كانت

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، جامعة الموصل، الطبعة الثانية منقحة و مزيدة، سنة 1999، ص: 11.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص: 13.

المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة، وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقيماً صحيحاً وما شابه ذلك وقد يقوم بتدقيق الحسابات موظف من داخل الشركة أو شخص أخرج الشركة يعين أو يكلف بالدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، قصد الخروج برأي فني خصباً بالقيام بهذه المهمة.<sup>1</sup>

## 2. أهمية التدقيق

تتجلى أهمية المراجعة في أنها تمثل أحد الوسائل التي تقوم بخدمة الكثير من الجهات ذات المصلحة والعلاقة مع المنشأة، سواء كانت هذه الجهة طرف داخلي أو خارجي، إذ تساعد التقارير الصادرة عن المراجعين المنشآت في اتخاذ قراراتهم المختلفة والتي يعتمد عليها في رسم الخطط المستقبلية بناءً على التقارير المحاسبية، ولقد أدى التطور الذي شهدته مهنة المراجعة إلى رفع مساهمتها في تقديم خدمات إدارية إلى جانب الخدمات المالية، واتساع نطاقها ليشمل مراجعة وفحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات في سبيل خدمة المنظمة لمساعدتها في تحقيق أهدافها.<sup>2</sup>

## 3. أهداف التدقيق

تهدف عملية التدقيق إلى:<sup>3</sup>

- اكتشاف الغش والأخطاء؛
- تحديد اليسر والتعثر المالي؛
- إضفاء المصدقية على القوائم المالية التي تقع مسؤولية إعدادها على الإدارة (وظيفة إبداء الرأي)؛
- تقييم خدمات الاستشارات الإدارية؛
- وضع مسؤولية متزايدة على اكتشاف الغش وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار؛
- المساعدة على ضمان وجود حوكمة شركات جيدة؛
- الملاحظة المادية لدليل الإثبات الخارجي؛
- الفهم الشامل لأعمال العميل وصناعته؛
- تحديد مخاطر المراجعة من خلال الفحص التحليلي؛
- تزايد الاهتمام بالمراجعة عن طريق استخدام الحاسبات الآلية؛

<sup>1</sup> زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الزاوية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 191.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات مدخل نظري وعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 194.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، القاهرة، 2008/2009، ص: 88.

- نشوء منهجية مراجعة تركز على مركز مخاطر الأعمال ؛
- أداء المراجعة في ظل بيئة التجارة أو الأعمال الإلكترونية.

#### 4.أنواع التدقيق

يصنف التدقيق حسب وجهات النظر إلى:<sup>1</sup>

##### أ. من حيث النطاق:

- **التدقيق الكامل:** يقصد به قيام المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات في المنشأة بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة هذه القوائم المالية ككل؛
- **التدقيق الجزئي:** ويقصد به قيام المدقق بتدقيق جزء معين من النشاط كتدقيق المشتريات أو المبيعات أو المصروفات أو النقدية أو جرد المخازن فهنا يقتصر رأي المدقق على ما حدد له من موضوعات.

##### ب. من حيث التوقيت:

- **التدقيق المستمر:** في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بأجراء عملية التدقيق على مدار السنة، حيث يقوم بزيارات مستمرة ومتعددة للمنشأة ويقوم في نهاية الفترة المالية بتدقيق الحسابات الختامية وكشف الميزانية؛
- **التدقيق النهائي:** يكلف المدقق للقيام بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها وبعد الانتهاء من إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك لضمان عدم حدوث تلاعب عن طريق تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أفلتت مسبقاً. وهذا النوع من التدقيق يصلح للتطبيق في المشروعات صغيرة الحجم والمتوسطة، حيث يقتصر في أغلب الأحيان على تدقيق عناصر المركز المالي وبخاصة كشف الميزانية ولهذا يطلق على هذا النوع من التدقيق تدقيق الميزانية.

##### ت. من حيث طبيعة الأشخاص القائمين بالتدقيق:

- **التدقيق الداخلي:** يقوم به أشخاص أوهيئة أومدققون تابعون للمنشأة وذلك لأجل الاطمئنان من قبل إدارة المنشأة أولاً بأول على حسن سير العمل وحماية أموال المنشأة ولتحقيق أهداف الإدارة في أكثر كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وتشجيع الالتزامات بالسياسات الإدارية .
- **التدقيق الخارجي:** يقوم به أشخاص من خارج المنشأة ليست لهم أي علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع المنشأة، ويطلق على هذا النوع التدقيق المحايد أو المستقل.

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 14 ،

ث. من حيث درجة الالتزام بالتدقيق:

1. **التدقيق الإلزامي:** أي وجود نص قانوني يلزم الشركة القيام بالتدقيق، ونجد ذلك واضحاً في العراق فقد نص قانون الشركات العراقي المرقم 21 لسنة 1997 في الفصل الثاني مادة (133)؛

كما صدر القانون رقم 6 لسنة 1980 والمتضمن قيام ديوان الرقابة المالية حيث نصت المادتان الأولى و الثالثة من على أن يكون الديوان جهة مستقلة تتبع مجلس قيادة الثروة وتتوب عنهي الرقابة على أعمال دوائر القطاع الاشتراكي والمختلط والشركات المسجلة في العراق والتي تساهم الدولة أول القطاع الاشتراكي في رأسمالها أو إدارتها والنقابات والاتحادات والجمعيات والجهات الأخرى ذات النفع العام؛

2. **التدقيق الاختياري:** وهو القيام بعملية التدقيق دون وجود نص ملزم لذلك، وهذه تتوقف على رغبة أصحاب المنشأة أو الإدارة ونجد أن التدقيق في البداية كان اختياري إلا أنه بعد فترة أصبح إلزامياً حيث نجد أن القائمين على إدارة اقتصاد البلد وجدوا ضرورة توفير عنصر التدقيق الخارجي المحايد.

ج. من حيث مدى الفحص:

1. **التدقيق الشامل:** هو فحص البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والتأكد من صحة القوائم المالية و مدى دلالتها نتيجة الأعمال في المركز المالي وإبداء رأي فني محايد حول ذلك؛

2. **التدقيق الاختياري:** أن يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة موضوع التدقيق، وذلك عن طريق فحص عينة من العمليات وبشكل دقيق فإن وجد العينة سليمة و خالية من الأخطاء جاز له أن يفترض بأن باقي العمليات سليمة وصحيحة وعلى هذا الأساس يبني رأيه الإجمالي، أما إذا وجد العكس فإن الأمر يستلزم منه التوسع في فحصه ويتعمق في ذلك إلى أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والحسابات ستعكس رأيه النهائي الذي سيظهره في تقريره.

**ثانياً: معايير التدقيق**

تعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها ونحن بهذا الصدد يهمننا أن نفرق بين معايير التدقيق وإجراءاتها، فالمعايير تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة التدقيق أما الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق المرجوة والتي تختلف من اختبار إلى آخر، رغم اختلاف مفهوم كل من الإجراءات والمعايير إلا أنهما مرتبطان ارتباطاً وثيقاً، يتعين على المعايير



أن تحوي كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولة المهنة وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدي سلامة القوائم المالية محل الفحص<sup>1</sup>.

### 1. معايير التدقيق المتعارف عليها

تصنف معايير التدقيق المتعارف عليها إلى:<sup>2</sup>

#### أ. المعايير العامة:

##### — معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية:

- من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصلًا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة؛
- من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية: أن يكون قد أنهى الترتيب كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

#### ب. معيار الاستقلال:

ينبغي توفر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع :

— عدم وجود مصالح مادية للمراجع: ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم مراجعتها وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية؛

— وجود استقلال ذاتي: يفترض في هذه النقطة عدم تدخل لعميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

#### ت. معيار العناية المهنية:

يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهد الممكنة والمناسبة في بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها، انطلاقًا من كون أن المراجع لا بد أن يفي بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملية والاستقلال في أداء مهمته.

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، العبدلي، مجمع جوهرة القدس التجاري، 2015، ص: 21.

<sup>2</sup> طواهر محمد التهامي والأستاذ صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري و الممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 39.

## 2. معايير العمل الميداني:

- أ. التخطيط السليم لعملية المراجعة: يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة؛
- ب. معيار تطبيق نظام الرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتماداً على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها؛
- ت. معيار كفاية الأدلة: يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة، من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع المراجعة وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

## 3. معيار إبداء الرأي:

- ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك من خلال العناصر التالية:
- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات؛
  - مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
  - الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى، وفي حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات والقوائم الأخرى طبقاً للطرق السالفة التطبيق والجديدة من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير؛
  - تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية وكل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛
  - على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك؛
  - على المراجع تقليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة، إذ يكون ذلك باستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

## 4. معايير التدقيق الجزائرية

في ظل الإصلاحات التي مست المهنة في الجزائر، قام المجلس بإصدار مجموعة معايير محلية سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA، وهذا من أجل رفع مستوى الأداء المهني لممارسي المهنة الجزائريين لمواكبة المستوى الدولي، حيث عرف صدور أربعة معايير محلية وهي كالتالي:

## أ. إصدارات 4 فيفري 2016

طبقا للمقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن أول إصدارات للمعايير الجزائرية للتدقيق، ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير، وتشمل:<sup>1</sup>

## — المعيار 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق؛
  - يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أول الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيمل يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة؛
  - لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛
  - يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ حسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة
- إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون فيها الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.

## — المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية"

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية هدف الحصول على أدلة مثبتة؛
- هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

<sup>1</sup>المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 ، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (210، 505، 560، 580)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 02 نوفمبر 2016، المادة:01.

— المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات" (الأحداث اللاحقة)

- تطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية ؛  
أهداف المدقق في إطار هذا المعيار :
- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن علم هو بها قبل ذلك التاريخ.

— المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية "

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية؛
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.  
أهداف المدقق هي:
- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، خاصة تلك المتعلقة بإعداد لكشف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

ب. إصدارات 11 أكتوبر 2016

- طبقا للمقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن أول إصدارات للمعايير الجزائرية للتدقيق، ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير وتشمل<sup>1</sup>:
- المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقتعة "

<sup>1</sup>المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300، 500، 510، 700)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 02 نوفمبر 2016، المادة: 01

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

#### — المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

يدرس المعيار 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.

تعالج على حد المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية .

#### — المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية"

يعالج المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة و التي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل :

الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق ؛
- أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف"

تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية "300 و700.

#### — المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية"

يعالج المعيار 700 ما يلي:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلس إلى أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

ت. إصدارات 15 مارس 2017

طبقا للمقرر 02 المؤرخ في 15 مارس 2017، والمتضمن أول إصدارات للمعايير الجزائرية للتدقيق، ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير، وتشمل:<sup>1</sup>

— المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية "

يعالج هذا المعيار:

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها.
- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر ( والتي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.

الأهداف:

- يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.

— المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال "

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

- فرضية استمرارية الاستغلال:

يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

<sup>1</sup>المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520، 570، 610، 620)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 02 نوفمبر 2016، المادة: 01.

استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

#### الأهداف:

- جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
  - استخلاص النتائج حول وجود(عدم يقين)معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في الكيان على مواصلة استغلاله؛ ذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين "**
- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته؛
  - لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

#### الأهداف:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
  - في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "**
- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.
- لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:
- يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، والتي تمت معالجتها في المعيار 220.
  - يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمت معالجتها في المعيار 500.

الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

### أهداف المدقق كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛
- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

### ثالثاً: أساسيات حول المدقق الخارجي

تلعب وظيفة التدقيق الخارجي في الحياة الاقتصادية دوراً كبيراً في الحفاظ على الثقة المتبادلة في العلاقات المالية بين مختلف أطراف المجتمع، فهي تقوم بتلبية حاجات تلك الأطراف من خلال الرأي الفني والمحايد والمستقل بخصوص تلك البيانات المالية ويقوم بمهنة التدقيق الخارجي شخص مستقل عن المؤسسة لا يربطه أي عقد معها.

#### 1. مفهوم المدقق الخارجي

انطلاقاً مما سبق ذكره من عموميات حول المدقق بصفة عامة، يظهر لنا جلياً أن المدقق وعملية التدقيق نوعين هما التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي الكل منهما يكمل مهام وأهداف الأخرى.

وقبل أن نتطرق إلى تعريف المدقق الخارجي يجب علينا أن نقف على تعريف التدقيق الخارجي بصفة خاصة.

— **عرف التدقيق الخارجي على أنه:** "جهة رقابية معينة من قبل الجمعية العمومية (المساهمين)، تعطيها قدر وكم من الاستقلالية وتهدف إلى فحص البيانات المالية وتدقيقها وتقديم رأياً مهني وفني محايد في القوائم المالية واعتماد البيانات المالية"<sup>1</sup>؛

— **كما عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنه:** "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف"<sup>1</sup>؛

<sup>1</sup> فرقد شاكر عبد عبد، دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الأردنية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2017، ص: 10.



نستخلص من التعاريف التالية: أن المدقق الخارجي هو الشخص الذي تقع عليه مهمة التدقيق الخارجي من فحص للقوائم المالية والسجلات المحاسبية، بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية والحسابات والتزامها ومطابقتها لمعايير المحاسبة.

## 2. صفات المدقق الخارجي

إذ ولا بد للمدقق الخارجي أن تتوفر فيه جملة من الصفات، كالصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية، التي يجب أن يتحلى بها نذكر منها:<sup>2</sup>

- يجب أن يكون على دراية تامة بالأصول العلمية والتطبيقات العملية لعلم المحاسبة وان يتعمق بالمعالجة المحاسبية والأساس الذي اتبعته الوحدة وإلا أصبحت عملية الفحص التي يقوم بها عملية سطحية لا يتمكن من خلالها بلوغ أهداف التدقيق؛
  - يجب أن يكون مستوعبا لأصول التدقيق ومبادئه العلمية ومشاكله العملية ومطلعا على الأساليب والاتجاهات الحديثة في التدقيق؛
  - يجب أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد؛
  - يجب أن يكون يتمتع بقوة الشخصية وبضبط النفس وسعة المهارة واللباقة والدقة في الحكم وعزة النفس والذكاء وحضور البديهة وحسن معاملة الأفراد في الوحدة المكلف بتدقيقها من موظفين ومديرين؛
  - يجب أن يكون مشعبا في عمله بالروح العلمية سواء من حيث التفكير أو طلب البيانات أو الحصول على المعلومات والاستفسارات أو توجيه الأسئلة؛
  - يجب أن يكون أمينا على أسرار المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها وعليه فلا يجوز أن يفشي أي سر من أسرار الوحدة؛
  - يجب أن يكون واسع الاطلاع وان يتتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في العلوم التي تخصص فيها وان يتتبع التعديلات التي تطرأ على التشريعات والقوانين المتصلة بعمله.
- مما لا شك فيه أن المدقق الذي تجتمع فيه هذه الصفات الشخصية والقانونية كفيل بأن يتبوأ مكان الصدارة بين أبناء مهنته وأن تتوفر فيه السمعة الطيبة التي من خلالها سوف يتمكن من بلوغ أسامي درجات النجاح في أعماله وخدماته المهنية.

<sup>1</sup> طيايية جهيد، دور المدقق الخارجي في تخفيض اثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية بولاية مسيلة و برج بوعريبيج -، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (الأكاديمي) في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، تخصص محاسبة وتدقيق، السنة الجامعية 2013/2014، ص: 8.

<sup>2</sup> عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، العراق، ص: 31/30.

## 3. مسؤوليات المدقق الخارجي

يقع على عاتق المدقق الخارجي عدة مسؤوليات وهي كالتالي:<sup>1</sup>

## أ. المسؤولية المدنية

يعد محافظ الحسابات مسؤولاً اتجاه المؤسسة محل المراقبة عن الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها أثناء تأدية مهامه، إذ يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ويعد متضامناً اتجاه المؤسسة أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة النصوص التنظيمية والقانونية، كما لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه قد قام بإبلاغ مجلس الإدارة بالمخالفات المكتشفة، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه إطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة، وليتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية فلا بد من تحقيق الثلاثية المعروفة: الخطأ، الضرر، والعلاقة السببية بينهما أما نتائج هذه المسؤولية فتقع عند حدوث الضرر الذي يستوجب التعويض.

كما يتعين على محافظي الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤولياتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم، والآثار المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظي الحسابات غير المشمولة بهذا العقد يتم تغطيتها بعقد تأمين تكتبه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

## ب. المسؤولية الجزائية

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليها القانون منها:

- الجريمة الخاصة بالموانع، يقصد بها قبول المهمة وأدائها رغم الوقوع في إحدى حالات الموانع التي ينص عليها القانون؛
- إعطاء أو تأكيد معلومة كاذبة عن المؤسسة محل المراجعة؛
- الممارسة الغير مشروعة للمهنة، إذ يعد ممارس غير شرعي لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات النصوص عليها في القانون المتعلق بالمهنة؛

<sup>1</sup>نجوى عبد الصمد ، ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري ، الجزء 01، الطبعة الأولى، دار الهدى للطباعة و النشر ،الجزائر ،سنة 2012، ص: 57/54.

- كل من ينتحل صفة محافظ الحسابات أو تسميت شركة محافظة الحسابات أو أي صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات؛
  - كشف السر المهني؛
  - المشاركة في جرائم يرتكبها الغير وخاصة القائمين على إدارة المؤسسة محل المراقبة.
- أما العقوبات التي تنتج عن ارتكاب الجرائم السابقة فتكون في اغلب الأحيان غرامات أو السجن أو كلتا العقوبتين

### ت. المسؤولية التأديبية

إضافة إلى المسؤوليات السابقة التي يتحملها محافظ الحسابات، يمكنه أن يتحمل المسؤولية التأديبية عن بعض الأعمال أو التصرفات التي يقوم بها، وهي لا تقصي المسؤوليات الأخرى إذ أن الإجراء التأديبي المتعلق بها مستقلا عن دعوى المسؤولية المدنية أو الجزائية

ويمثل محافظ الحسابات أمام لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقلاله عن كل مخالفة أو تقصير مهني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، ويمكن أن تأخذ العقوبة إحدى الحالات التالية : الإنذار، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، التوقيف النهائي أو الشطب من الجدول، وذلك بحسب درجة الخطأ التأديبي المرتكب.

### المطلب الثاني:مخاطر التدقيق

اهتم العديد من الكتاب والجمعيات بموضوع مخاطر التدقيق نظرا لأهميته في تحديد رأي المدقق الخارجي الذي يجب أن يكون صادقا وفي بمطالبات مستخدمي القوائم المالية وفي هذا المطلب سنسلط الضوء على بعض النقاط هي:مفهوم مخاطر التدقيق، أنواعه، الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق...و طرق تقييم المخاطر.

### أولاً:مفهوم مخاطر التدقيق

لقد وردت العديد من التعاريف التي تهدف إلى تحديد مضمون وطبيعة مخاطر التدقيق الخارجي نستخلصها فيما يلي:

1. تعرف مخاطر التدقيق الخارجي على أنها: قيام المدقق الخارجي بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرقة ماديا،كما يقصد بمخاطر التدقيق أن يقوم المدقق بإصدار رأي غير ملائم حول القوائم المالية التي تمت مراجعتها،وهذا نظرا لفشله في اكتشاف أخطاء جوهرية موجودة

- في المعلومات التي تظهرها القوائم المالية، أو لإصداره رأي متحفظ حول قوائم مالية لا تتضمن أخطاء جوهرية<sup>1</sup>.
2. وعرفت أيضا على أنها: "خطر فشل مدقق الحسابات بدون قصد في تعديل رايه بطريقة ملائمة على قوائم مالية محرفة جوهريا"<sup>2</sup>؛
3. كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مخاطر التدقيق على أنها "الخطر الذي يؤدي إلى فشل مدقق الحسابات دون أن يدري وبدون تحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهرى في القوائم المالية"<sup>3</sup>؛
- بناء على التعاريف السابقة يمكننا تعريف مخاطر التدقيق على أنها: تلك المخاطر الناجمة عن إيداء المدقق الخارجي لرأي فني، دون دراية، مخالف للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة من خلال تقرير نظيف حول مصداقية القوائم المالية تتضمن أخطاء جوهرية مما ينجر عليه تضليل مستخدمى القوائم المالية.

### ثانيا: أنواع مخاطر التدقيق

تتكون مخاطر التدقيق من ثلاث مكونات وهي: مخاطر الملازمة (الكامنة)، مخاطر الرقابة، مخاطر عدم الاكتشاف.

1. **مخاطر الملازمة (الكامنة):** تعرفها المعايير الدولية على أنها "قابلية تعرض تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود خطأ قد يكون جوهريا، أما منفرد أو لدى جمعه مع أخطاء أخرى وذلك قبل النظر في أي أنظمة رقابة ذات علاقة".

يعبر هذا النوع من المخاطر عن إمكانية قابلية رصيد حساب أو معاملة ما أو مجموعة من أرصدة الحسابات أو المعاملات للتلاعب و التزوير والذي يعد وفقا لمفهوم الأهمية النسبية ماديًا بدرجة تؤثر في الحكم الشخصي المعتاد الذي يستخدم القوائم المالية

<sup>1</sup> عميروش إيمان، مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها-دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا، مجلة البحوث والدراسات الأجنبية، مجلة 05، عدد 01، 01، مارس 2021، ص: 136.

<sup>2</sup> بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي-دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه المسار الثالث في علوم التسيير، جامعة باتنة، السنة الجامعية 2016/2017، ص: 18.

<sup>3</sup> بلال شيخي وسامية فقير، مخاطر التدقيق المحاسبي، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 01، جوان 2020، الوادي، الجزائر، ص: 375.

تشير مخاطر الملازمة إلى إمكانية تعرض القوائم المالية للتلاعب والتزوير المادي بغض النظر عن وجود أو مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك على اعتبار أنه قد تتوفر العديد من العوامل التي تجعل تلك القوائم عرضة للتلاعب والتزوير وتوفر بيئة لان تتأصل أو تلازم الأخطاء والغش في القوائم المالية. هذا النوع من المخاطر لا يسبب أو يتحكم به مدققوا الحسابات، وإنما فقط تقدير درجة هذه المخاطر ومحاولة تخفيض أثرها<sup>1</sup>.

## 2. مخاطر عدم الاكتشاف:

وهو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية والإجراءات التحليلية من اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية، والتي قد تقع سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما

يمكن للمراجع التحكم في خطر الاكتشاف، إذ يستطيع بناء على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الحتمي أن يخفض خطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكون هنا الخطر في الاختبارات التحليلية تخفق في اكتشاف تحريف مهم، إذا ما اختير تحليل خطأ أو طبق بطريقة خطأ، أو إذا اختيرت عينة غير ملائمة أو غير كافية، وإذا ما كان المراجع متخصصا في الصناعة فإنه يمكنه من تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن<sup>2</sup>.

## 3. مخاطر الرقابة:

هي المخاطرة المرتبطة باحتمال حدوث خطأ في إثبات حدث ما ليتمكن أن يكون جوهريا، أما فرديا أو عند تجميعه مع أخطاء أخرى ولم يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة، وتتعلق هذه المخاطرة بفعالية تصميم وعمل الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد البيانات المالية لها، وسيكون هناك دائما مخاطرة رقابة بسبب التحديات الذاتية للرقابة الداخلية.

ويتوقف تقدير المدقق لهذا النوع من المخاطر على قيامه باختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل التدقيق، وفي حالة عدم ثبوت وجود مثل هذا التقييم فينبغي على المدقق أن

<sup>1</sup> عناني عبد الله، دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، سنة 2021، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، ص: 90.

<sup>2</sup> قاسمي سعيد وبن قطيب علي، أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق "جامعة محمد بوضياف- مسيلة- ص: 616.

يفترض أن مخاطر الرقابة مرتفعة والتي لا تتوقف فقط على الأخطاء والمخالفات المالية التي تحدث من خلال النظام المحاسبي، أو من خلال النظام الرقابي الإداري، سواء بقصد أو دون قصد، ولم يكتشفها نظام الرقابة الداخلية عن طريق وظيفته المحاسبية أو الإدارية، بل يتوقف أيضا على كفاءة اختبارات مدى الالتزام، وعلى نتيجة تلك الاختبارات، فإذا كانت النتائج ايجابية فإن تقدير المدقق للمخاطر الرقابية اقل، وإذا كانت ضعيفة فإن تقدير المدقق للمخاطر الرقابية سوف يرتفع

تتشرك المخاطر الرقابية مع المخاطر المتأصلة في أن كليهما لا يتوقفان على المدقق وإنما يعتمد على المنشأة محل التدقيق<sup>1</sup>.

### ثالثا: الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق

#### 1. تعريف الأهمية النسبية

يتمثل التعريف الشائع للأهمية النسبية كما هو مطبق في المحاسبة وبالتالي على المراجعة على النحو التالي:

"حجم حذف أو تحريف المعلومات المحاسبية والتي يجعل في ضوء الظروف المحيطة الذي يمكن أن يؤدي بحكم الشخص المعقول الذي يعتمد على تلك المعلومات من المحتمل أن يتغير أو يتأثر بذلك الحذف أو التحريف"<sup>2</sup>.

#### 2. العلاقة بين الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق:

يعد كل من الخطر والأهمية النسبية مفهومين مرتبطين ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياسا لعدم التأكد، والأهمية النسبية تمثل مقياسا للمقدار أو الحجم، ويؤخذ كل من المفهومين في الاعتبار، ويتم قياس عدم التأكد للقيم وفقا لمقدار معين.

عند التخطيط لعملية التدقيق، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ماهية الأمور التي تجعل القوائم المالية خاطئة بشكل جوهري، حيث أن فهم المدقق للمؤسسة وبيئتها يحدد إطارا مرجعيا يخطط المدقق ضمنه لعملية التدقيق، ويمارس الحكم المهني بشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والاستجابة لتلك المخاطر طوال عملية التدقيق. كما يساعد الحكم المهني المدقق في تحديد الأهمية النسبية وفي تقييم ما إذا كان الحكم بشأن الأهمية النسبية يبقى مناسباً أثناء سير عملية التدقيق، حيث أن تقييم المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو بمجموعة من المعاملات، تساعده

<sup>1</sup> بن زروق زكية، مرجع سابق، ص: 23.

<sup>2</sup> أمين السيد احمد لطفى، الأهمية النسبية والمخاطر والمعانة في المراجعة، الطبعة الأولى، سنة النشر 2004، ص: 10.

في اتخاذ قرارات بمسائل فيها البنود التي سيقوم بفحصها، وهل سيقوم باستعمال العينات والإجراءات التحليلية، وهذا ما يساعد المدقق الخارجي في اختبار إجراءات التدقيق التي بمجموعها يتوقع المدقق أن تؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول<sup>1</sup>.

ومنه نستنتج وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية والخطر وهذا ما معناه أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى خطر المدقق المقبول مما يعطي لهذه العلاقة دلالات أهمها:

أن مستوى الأهمية النسبية المنخفض يعني مزيداً من احتمال فشل المدقق في اكتشاف التحريفات الجوهرية في حساب الزبائن وهذا ما معناه أنه سيتحمل المزيد من الخطر

ويستخدم المدققون الأهمية النسبية في التدقيق كالتالي:

- أساس للتخطيط لعملية التدقيق؛
- كموجة أو أساس لتقييم أدلة الإثبات؛
- كأساس لاتخاذ القرارات عند إعداد التقرير.

#### رابعاً: تقييم مخاطر التدقيق

لقد نصت العديد من المعايير الدولية للتدقيق على أهمية تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق والتي عرفتها بدورها بأنها "إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها للحصول على فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات" وتتمثل أهم المراحل المتبعة في عملية التقييم فيما يلي:

#### 1. تقييم مخاطر الملازمة

إن المخاطر الملازمة هي تقييم المدقق لاحتمالية، حيث قد تقع البيانات الخاطئة أو المخالفة في بادئ الأمر قبل الأخذ بالاعتبار فاعلية الضوابط الداخلية، يبني المدقق تقييمه للمخاطر الملازمة على أساس فهم الجهة الخاضعة للتدقيق أو ربما على أساس الاستفسارات من الإدارة، وبالتالي يأخذ المدقق بعين الاعتبار العديد من العوامل لتقييم المخاطر الملازمة منها:<sup>2</sup>

- طبيعة نشاطات المؤسسة؛

<sup>1</sup>نبيل حكمت نبيل بلبيله، أثر مخاطر الرقابة على إجراءات التدقيق الخارجي، رسالة لاستكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2015، ص: 49.

<sup>2</sup>بلال شخي، سامية فقير، مرجع سابق، ص: 379.

- المعاملات غير الروتينية، فمعرفة نشاطات المؤسسة والاطلاع على محاضر الاجتماعات تعتبر طرق مفيدة لمعرفة المزيد حول المعاملات غير الروتينية؛
- أن اتخاذ القرار مطلوب لتسجيل رصيد الحسابات والمعاملات بشكل صحيح، إذ أن العديد من أرصدة الحسابات مثل عمليات الجرد المتقدمة أو حسابات القبض التي لا يمكن جمعها؛
- تقييم الموجودات المعروضة لإساءة التصرف، إذ يقيم المدقق المخاطر الملازمة العالية للموجودات السائلة كالنقدية و الأوراق المالية المتداولة؛
- عدد المواقع، هناك مخاطر موروثه في حال كانت المسؤوليات موزعة على كبير من المواقع؛
- ينبغي أن يكون فهم المدقق للمؤسسة ونشاطاتها كافياً لبيح له تقييم المخاطر الملازمة، لذا يقوم المدقق بإعداد استمارة يحدد فيها ما يلي:

- تحديد عناصر البيانات المالية التي سيتم النظر فيها؛
- توثيق العوامل المستخدمة في تقييم المخاطر الملازمة.

## 2. تقييم مخاطر الرقابة

يعرف تقييم خطر الرقابة الداخلية بأنه توقع المدقق لمدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع التحريفات الجوهرية من الحدوث أصلاً، أو قدرتها على اكتشاف تلك التحريفات وتصويبها في حال حدوثها<sup>1</sup>.

وعلى المدقق اتخاذ الإجراءات التالية:

- التقدير الأولي لمخاطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية أو اكتشافها و تصحيحها؛
  - توثيق و فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقدير مخاطر الرقابة؛
  - إجراء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة إثبات تخص فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق من تصميم هذه الأنظمة وقدرتها على منع أو اكتشاف وتصحيح المعلومات الخاطئة بشكل ملائم؛
  - تحديد نوعية أدلة الإثبات الملائمة وتوقيت الحصول عليها؛
- قبل ختام عملية التدقيق يقوم المدقق بتقدير مدى صحة مخاطر الرقابة.

<sup>1</sup> طيايية جهيد، مرجع سابق، ص: 58.



## 3. تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

على المدقق الخارجي أن يحصل على فهم لكيفية قيام المؤسسة بتحديد وتقييم المخاطر التي تعرقل عملية تحقيق الأهداف وعليه أيضا الحصول على فهم للرقابة المطبقة من طرف المؤسسة من أجل الحصول على فهم معقول حول مدى تحقيق الأهداف وتتضمن عملية تقييم مخاطر المؤسسة:<sup>1</sup>

- الطريقة التي تتبعها الإدارة لتحديد المخاطر المتضمنة عند إعداد القوائم المالية، وذلك من أجل إعطاء صورة وفيه وفقا للمبادئ المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة؛
- تقييم الأهمية النسبية لهذه المخاطر؛
- احتمال وقوع هذه المخاطر؛
- اختيار الإجراءات من أجل التحكم فيها.

كما نص المعيار الدولي (ISA315) على أنه يجب على المدقق الخارجي مناقشة فريق العملية حول قابلية احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية لان هذه المناقشة تساعد على:

- توفير فرصة لأعضاء فريق العملية للمشاركة في إدراكهم بناء على معرفتهم بالمؤسسة؛
  - السماح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المؤسسة
  - اكتساب فريق العملية فهم اكبر لإمكانية حدوث أخطاء الجوهرية في البيانات المالية وكيفية تأثير نتائج إجراءات التدقيق التي يؤديونها على النواحي الأخرى؛
  - توفير الأساس الذي يتم من خلاله تبادل معلومات جديدة ثم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق بين أعضاء فريق المؤسسة، والتي من الممكن أن تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- بعد قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية، يقوم بتصميم و تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي تستجيب لهذه المخاطر والتي تقدم الأدلة الضرورية للعملية وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار كل من:

- التأكيدات بان المعالجة يمكن أن تقوم على ضوابط موضوعية، وهذا في حالة مواجهة عملية من المعاملات الآلية مع التقليل أو عدم وجود تدخل يدوي؛
- وجود رقابة داخلية التي من الممكن أن تخفف من ضرورة و مدى الرقابات الموضوعية الأخرى.
- ضرورة إدماج عنصر من عدم القدرة على التنبؤ ضمن الإجراءات المستخدمة؛

<sup>1</sup> عميروش إيمان، مرجع سابق، ص: 141/142.

— الإجراءات التحليلية الجوهرية المحتملة والتي تسمح بالتخفيض من ضرورة استخدام أنواع الإجراءات الأخرى.

إذ يكمن الهدف من مرحلة الاستجابة لمخاطر التدقيق هو الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة انطلاقاً من تقييم هذه المخاطر، ويتحقق ذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقيمة، وذلك على مستوى البيانات المالية ككل وعلى مستوى التأكيدات.

### المطلب الثالث: دور المدقق الخارجي في الحد من هذه المخاطر

يتم تخفيض مخاطر التدقيق من خلال عدة إجراءات منها:<sup>1</sup>

#### أولاً: الإجراءات التحليلية

ماهي الإجراءات التحليلية:

تعتبر الإجراءات التحليلية وسيلة فعالة من حيث التكلفة لجمع أدلة التدقيق، وتشمل النظر في مقارنة المعلومات المالية للكيان على سبيل المثال معلومات قابلة للمقارنة للفترة السابقة، والنتائج المتوقعة للكيان مثل ميزانيات التنبؤات، وتوقعات المراقب الحسابات مثل تقدير الإيرادات وما إلى ذلك. علاوة على ذلك يمكن استخدام المعلومات الصناعية المماثلة مثل مقارنات النسب المالية مع الكيانات في الصناعات المماثلة ذات الظروف المماثلة.

هي مطابقة الأرصدة الواردة في القوائم المالية مع أرصدة توقعها مراقب الحسابات من خلال خبرته المهنية والظروف الاقتصادية السائدة، حيث يوفر ذلك للمراقب الحسابات إثباتاً عن مدى معقولية أرصدة القوائم المالية، فالأرصدة التي تتطابق مع توقعات المراقب الحسابات تعتبر معقولة وتتطلب اختبارات تفصيلية محدودة، أما الأرصدة التي تتحرف عن توقعات المراقب الحسابات بشكل جوهري فإنها تتطلب اختبارات تفصيلية موسعة.

#### ثانياً: التخطيط لعملية التدقيق

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي إلى أنه يجب على الممارس مراعاة تخطيط عمله لكي يتم إنجاز المهمة بالشكل الفعال، ولكي يخطط لمهمة التدقيق على البيانات المالية، يجب على الممارس مراعاة عدة أمور منها:

<sup>1</sup> أسعد محمد علي وهاب العواد وولاء حيدر الميالي، إثر مخاطر التدقيق على تأكد مراقب الحسابات (بحث استطلاعي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعدد من الأكاديميين)، مجلة الإدارة و الاقتصاد، المجلد 9، العدد 34، سنة 2020، ص: 143 / 144.

أن يحصل أو أن يحدث معرفته بطبيعة عمل المنشأة، امتلاك فهم للأمور مثل المعرفة بطرق الإنتاج و التوزيع في المنشأة ومعرفة خطوط الإنتاج، ومواقع التشغيل والأطراف ذات العلاقة، أو أية أمور أخرى ذات علاقة بالبيانات المالية، على الممارس توثيق الأمور ذات الأهمية في توفير أدلة لدعم تقرير المراجعة.

أن أول معايير العمل الميداني والتي هي جزء من معايير التدقيق المعتمدة يتطلب التخطيط المناسب لمهمة التدقيق، فضلا عن الإشراف المناسب على المساعدين. ويعد التخطيط عملية مستمرة ومتكاملة و مترابطة قبل و خلال فترة التدقيق.

ويهدف إلى وضع خطة عامة لنطاق العمل التدقيقي المتوقع، وبرنامج التدقيق لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت التدقيق المطلوب مع ضمان إجراء التغييرات المطلوبة على الخطة والبرنامج كلما دعت ظروف العمل إلى ذلك نتيجة ظهور أمور مستجدة أثناء التنفيذ.

هناك ثلاثة أسباب رئيسية وراء قيام المراقب الحسابات بعملية التخطيط للمهمة وهي :

1. السماح لمراقب الحسابات بالحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة الوضع في متناول اليد.
2. تجنب سوء الفهم مع الزبون.

أن الغرض الرئيسي من تخطيط التدقيق هو فهم عمل الزبون والصناعة الذي سيتم استخدامه لتقييم مخاطر التدقيق المقبولة،مخاطر عمل الزبون، وخطورة مخاطر الأخطاء في البيانات المالية.

وأضاف أيضا التخطيط الأولي للتدقيق يتضمن أربعة أشياء، وكلها يجب تنفيذها على الفور عند التدقيق وهي:

- يحدد المراقب الحسابات ما إذا كان سيتم قبول زبون جديد أو الاستمرار في تقديم الخدمات للزبائن القدامى؛
- يحدد المراقب الحسابات لماذا يحتاج الزبائن أو يريدون التدقيق؛
- لتجنب أي سوء فهم ممكن يحصل؛
- المراجعة المستمرة لخطة التدقيق لتطوير الإستراتيجية الشاملة للتدقيق.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تم في هذا المبحث التطرق إلى جملة من الدراسات والأبحاث السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة أو التي عالجت نفس الإشكاليات وفيما يلي إطلالة على بعض الدراسات التي عالجت الموضوع من نفس الزوايا، مما يتيح لنا التعرف على واقع دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق، وذلك من خلال تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب المطلب الأول الذي يتناول الدراسات المحلية، والمطلب الثاني بعنوان الدراسات الأجنبية والمطلب الأخير حول أوجه التشابه والاختلاف بينهما.

## المطلب الأول: الدراسات المحلية

أولاً: دراسة خلايفية إيمان، جاوحدو رضا، سنة 2019، "التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"، هدفت هذه الدراسة إلى عرض تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ثم مقارنة مضمون معايير التدقيق الجزائرية سارية المفعول بمعايير التدقيق الدولية وتم إجراء هذه الدراسة على عينة من مزاولي المهنة عن طريق توزيع استمارة أسئلة في ولايتي عنابة والجزائر، جوان 2019، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أبرزها:

- مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هم الخبراء المحاسبين وهم أنفسهم محافظي الحسابات.
- هناك مجموعة من التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من أهمها قانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية
- الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هي المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني لمصاف الوطني للخبراء والمحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ثانياً: دراسة عرار، سنة 2009، "مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق الحسابات"، هدفت الدراسة الحالية إلى بيان مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانه مكونة من خمسة محاور يحوي كل منها (10) أسئلة، وقد تم توزيع الإستبانه على عينة الدراسة المكونة من (100) مدقق، فأظهرت هذه الدراسة أن المدقق الخارجي في الأردن يطبق الإجراءات والاختبارات اللازمة لفهم المنشأة وبين قدرته على تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية.

ثالثاً: دراسة طيايية جهيد، (2013-2014)، دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية-دراسة ميدانية بولايي مسيلة وبرج بوغريج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، محاسبة و تدقيق، تناولت الدراسة دور المدقق الخارجي في تخفيض اثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية وذلك انطلاقاً من مدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لتدقيق الخارجي ومدى مساهمتها في التخفيض من اثر مخاطر التدقيق وتوضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة التدقيق الخارجي، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج

فيما يتعلق بمساهمة المدقق الخارجي في تخفيض اثر مخاطر التدقيق توصلت إلى أن :

- تتم عملية التدقيق بطريقة منهجية ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على دراية بما يجب القيام به لتحقيق الأهداف المرجوة؛
- يعمل التدقيق الخارجي على اختبار مدى التزام المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة مما يسمح بالحصول على معلومات تسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق
- تتم عملية التدقيق بالاستعانة بمساعدي ذوي الخبرة؛

فيما يتعلق بمساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية أن :

- نظام الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من المكونات التي تصممها تنفذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق الأهداف المرجوة؛
- يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام التي تؤدي إلى عدم قدرة المؤسسة على حماية ممتلكاتها؛

كما وأشارت هذه الدراسة إلى فتح توصيات وأفاق دراسات مستقبلية تساعد في إثراء الباحثين منها دور المدقق الخارجي في ضبط مخاطر الأعمال، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في ضبط مخاطر التدقيق؛

رابعاً: دراسة د. عناني عبد الله، سنة 2021، بعنوان دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولي 400، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، مجلد 05، العدد 02، جامعة تيسمسيلت، تاريخ الاستلام 2021/05/28، تاريخ النشر 2021/09/15 هذه الدراسة إلى إبراز مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق والتي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب حول القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، فتوصلت هاته الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها:

- على المؤسسة اختيار المدقق الكفاء بناء على الخبرة المهنية وتركيبه مكتب التدقيق، ومدى حرص المدقق الخارجي على الالتزام بمعايير التدقيق في إبداء الرأي الفني حول مدى مصداقية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة إضافة إلى، أن اعتماد المدقق على معايير التدقيق في تقدير مخاطر التدقيق يساهم في معرفة مدى التأثير (المرتفع، المتوسط، المنخفض).

خامسا: دراسة بويكر عميروش، سنة 2010/2011، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة-دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا -سطيف-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، السنة الجامعية 2010/2011، هدفت هذه الدراسة التعرف على واقع مهنة التدقيق والمدقق الخارجي وأثرها في تقديم المعلومة الصادقة للمؤسسات وتوضيح مدى أهمية الرقابة الداخلية في دعم مهنة التدقيق الخارجي مما يعود ذلك على تحقيق نتائج جيدة، إضافة إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون وأثرها على نتائج عملية التدقيق إذ وتوصلت هاته الدراسة إلى جملة من النتائج هي:

- أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة والوصول لتسيير فعال؛

- يسمح أسلوب خرائط التدقيق بإعطاء أفكار لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية...

كما وقد قدمت جملة من الاقتراحات كالتطبيق الحسن وتقسيم المهام والعمل يعتبر من المهام الواجبة للوصول إلى نظام الرقابة الداخلية ذو فعالية وكفاءة، ضرورة إعداد وصنع كتيب لوصف المهام والمسؤوليات تحت طلب كل عون لتفادي خلط في المسؤوليات، وجوب إنشاء ملائم لتوثيق وترتيب الوثائق على مستوى دائرة التموين وتسيير المخزونات من أجل الحفاظ على المعلومات وتسهيل الوصول إليها.

سادسا: دراسة بن زروق زكية، سنة 2016/2017، "دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة 1، السنة الجامعية 2016/2017، هدفت الدراسة أساسا إلى التعريف بمفهوم التدقيق المبني على المخاطر ودوره الأساسي في ضمان مصداقية تقارير المهنيين الخارجيين، اعتمدت من خلالها على دراسة ميدانية وذلك بفحص عينة تتكون من 230 مفردة معينة وكشفت الدراسة عن عد نتائج أهمها ما يلي:

تطبيق التدقيق التشغيلي له مخاطر كبيرة وان المقارب المبنية على نظرية التدقيق المبني على المخاطر من شأنها ضمان حسن سير العمليات التشغيلية مما يعطي مصداقية للتقارير الخارجية، هذا النوع من التدقيق يضمن أيضا موثوقية أمن نظم المعلومات ويقلل من جميع الأخطار التي تؤثر على مصداقية التقارير الخارجية، تطبيق هذه المقاربة لها اثر كبير على عوامل البيئة الخارجية للمنشأة لضمان مصداقية تقارير الخارجية.

وأخيرا تقدم الدراسة عددا من التوصيات لغرض تدخل الهيئات والمنظمات المسؤولة عن التدقيق والمحاسبة وتقوم بإعداد و نشر المعايير المؤيدة لتطبيق هذا المنهج.

### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

أولا: دراسة بعنوان (donnel § webb 2006)

« the influence of business risk assessments on audit planning decision

A descriptive model with experimental evidence »

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم وتطوير نموذج يبين أثر تقييم مخاطر التدقيق على قرار خطة تدقيق الحسابات بواسطة مدقق الحسابات، ومدى إمكانية تطوير خطة التدقيق بالاعتماد على هذا النموذج حيث يمكن أن تخضع قرارات التدقيق لإشراف تقييم المخاطر ومن النتائج التي توصل إليها الباحث في هذه الدراسة هي التأكيد على تأثير قرارات عملية التدقيق بعوامل عدة أهمها عامل تقييم مخاطر التدقيق والى خضوع هذه القرارات للإشراف والمتابعة من جهات مختلفة وذلك لضمان جودة التدقيق وقد أوصى الباحث في هذه الدراسة على عمل خطة مسبقة من اجل معرفة إجراءات التدقيق عن طريق التعرف على أهم المخاطر التي تواجه الشركات.

ثانيا: دراسة بعنوان ( joneskhailifa § Robesen 2007)

business risk audit methodologies and the audit :« transforming audit technologies field »

هدفت هذه الدراسة إلى الحديث عن التغيرات التي شهدتها مهنة التدقيق وخاصة التغيرات التكنولوجية بالإضافة إلى تضمين عملية تدقيق الحسابات في الهيكلة المهنية والمحاسبية وخلصت الدراسة إلى التأكيد على أن أسلوب التدقيق القائم على مخاطر الأعمال هو احد أكثر أساليب التدقيق حداثة وتعقيد في بيئة الأعمال حيث يتضمن تدقيق الحسابات إضافة إلى تقييم الأداء في المؤسسات المهنية التنظيمية وقد أوصت هذه الدراسة على ضرورة الحرص على متابعة التغيرات الخاصة بمهنة التدقيق وتطبيقها وإجراء الأبحاث الداعمة لها.

ثالثاً:دراسة بعنوان (D.Blay,Sneathen, kizirian 2013)

« The effect of fraud and going- concern risk on auditors assessments of the risk of matrial misstatement and resulting audit procedures »

تستخدم هذه الرسالة 4 ملفات تدقيق كبيرة لتحقق من الترابط والتشارك بين التقييمات الأولية للمدققين الخاصة بمصادر العمل ومخاطر الاحتيال والتخطيط وبين أداء تدقيق البيانات المالية،وتحديدا عليه إثبات الدلائل الخاصة بالتدقيق وتوقيت مجموعة الأدلة الخاصة بالتدقيق ونطاق الأدلة الخاصة بالتدقيق التي تم جمعها.

تدعم هذه الرسالة الفرضيات التي تقول أن مخاطر العمل ومخاطرة الاحتيال لها علاقة مع إقناع وتوقيت الأدلة،كما يجب اخذ مخاطرة العمل ومخاطرة الاحتيال بعين الاعتبار في التقييم الأولي لمخاطرة التحريف وكشفت النتائج أن كلا من مخاطر الاحتيال و العمل مرتبطين بشدة مع مخاطر التحريف ويتم إعادة التحكم في التحليل الأولي لتقييم المدقق لمخاطر التحريف مع دورة الدخل،وفحص ما إذا استمر تأثير مخاطر الاحتيال ومخاطر العمل.



## المطلب الثالث: أوجه التشابه و الاختلاف

بعد استعراضنا للدراسات السابقة التي تم إجرائها في مجال الدراسة نجد أنه هناك أوجه التشابه والاختلاف في عدة جوانب أهمها:

- من ناحية الهدف: لقد اشتركت جل الدراسات حول هدف واحد وهو دور التدقيق الخارجي في المؤسسة وانعكاسه الإيجابي على المؤسسة، ومعرفة الأدوات والتقنيات المستعملة ومدى تحقيقها لأهداف المؤسسة المسطرة، وهو ما تهدف له دراستنا ولكن لكل طريقته الخاصة في صياغة هدفه، وأسلوب معالجته، حيث اتفقت الدراسة الحالية مع دراسة عناني عبد الله ودراسة بن زروق زكية في طرح الموضوع؛
- بالنسبة للمنهج المستخدم للمعالجة، معظم الدراسات استخدمت المنهج الوصفي لتوضيح جوانب الموضوع النظرية، والمنهج التحليلي لمعرفة دقيقة ومفصلة للجانب التطبيقي؛
- أما بالنسبة لعينة الدراسة فوجدنا الاختلاف بين الدراسات، فكل دراسة أسقطت دراستها على عينة مختلفة حسب حاجة التي تستلزمها الدراسة؛
- بالنسبة لطريقة المعالجة فهناك أوجه تشابه واختلاف بين الدراسات السابقة يمكن تلخيصها في أن كل الدراسات المتعلقة بالتدقيق الخارجي اهتمت بالتركيز على نظام الرقابة الداخلية ومساعدته في تطوير أداء المؤسسات ومن أوجه الاختلاف أن الدراسات السابقة شاملة وموسعة أما الدراسة الحالية فاقترنت فقط على التركيز على المدقق الخارجي وتقييم مخاطر التدقيق وكيف يساهم المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق.

## خلاصة الفصل الأول

من خلال ما تم تناوله نستنتج أن التدقيق هو أداة فحص أو تقييم للمعلومات المقدمة من قبل المؤسسة عن طريق شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية هذه المعلومات للخروج برأي فني محايد وموضوعي، كما توصلنا إلى أن التدقيق له عدة أنواع ومعايير التي تعتبر القاعدة الأساسية له، حيث أن ممارسة هذه المهنة يجب أن يتمتع بصفات تساعد على تأدية مهامه أمام أبناء مهنته بكل ثقة واحترام، كما عليه مسؤوليات يجب أن يقوم بتأديتها.

كما تطرقنا أيضا إلى مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وطبيعة العلاقة بينهم حيث كلما قدر المدقق بأن مخاطر التدقيق مرتفعة يعمل على جمع الأدلة الكافية والملائمة ليوسع إجراءات التدقيق للحد من هذه المخاطر لما لها من تأثير على رأي المدقق الذي يمكن أصحاب المصالح بالمؤسسة من اتخاذ قراراتهم.

**الفصل الثاني:**

**الإطار التطبيقي للدراسة**

### تمهيد

محاولة منا لإثراء موضوع الدراسة وتدارك أي نقص قد يلحق به ومعرفة وقياس درجة تطابق وجهات نظر ممارسي مهنة التدقيق حول دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق اعتمادنا في هذا الفصل وذلك باستخدام الاستبيان الذي يعتبر من أكثر أدوات البحث شيوعا ومن أهم وسائل جمع المعلومات، اتبعنا وصفا لمنهجية الدراسة، إضافة إلى مجتمع الدراسة و عينتها وأداة الدراسة التي تم استخدامها والإجراءات اللازمة لتحقيق من صدق وثبات أداة الدراسة والطرق الإحصائية التي تم تبنيها في تحليل البيانات واختبار جملة من الفرضيات المرتبطة وصولا إلى معرفة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة للدراسة

يتناول هذا المبحث الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة و التحليل الوصفي للبيانات العامة وإجابات أفراد العينة نحو عبارات الاستبيان لأدوات الدراسة. إضافة إلى الخصائص السيكومترية.

المطلب الأول: الطريقة و الإجراءات

1. منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، الوصفي في تغطية الجانب النظري للدراسة، كما و تم استخدام المنهج التحليلي للجانب التطبيقي في محاولة لتحليل البيانات والمعلومات المتوفرة من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة.

2. مراحل إعداد الإستبيان

استخدمنا استبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة ، وقد تم إعداد الاستبيان على النحو التالي :

- إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جمع البيانات و المعلومات؛
- عرض الإستبيان على المشرف ومجموعة من الأساتذة المحكمين من أجل اختبار مدى ملائمة الاستبيان لجمع البيانات؛
- تعديل استبيان بشكل أولي؛
- بعد أن تم إعداد استمارة الاستبيان بشكله النهائي، جاءت بعدها مرحلة توزيعها على العينة المقصودة من أكاديميين ومهنيين، حيث تم توزيعها يدويا، حيث تم التركيز على الأفراد ذوي الخبرة والاختصاص في المجال.

ويتكون الاستبيان في صورته النهائية من (37) بند موزعة على (03) محاور (انظر الملحق رقم 01)، والجدول التالي يبين توزيع البنود على أبعاد الاستبيان :

جدول رقم (01): توزيع البنود على أبعاد الاستبيان

الرقم	المحور	أرقام البنود
01	دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة	01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11
02	دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة	12-13-14-15-16-17-18-19-20-21-22-23-24
03	دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف	25-26-27-28-29-30-31-32-33-34-35-36-37

المجموع	03 أبعاد	37 بند
---------	----------	--------

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على الاستبيان

### 3. متغيرات الدراسة

ستشمل الدراسة المتغيرات الآتية:

- الجنس: ذكر، أنثى؛
- السن: أقل من 30 سنة، من 30 إلى 40 سنة، ما بين 40 و 50 سنة، أكثر من 50 سنة؛
- المستوى العلمي: دبلوم مهني، بكالوريا، ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه؛
- الوظيفة الحالية: محافظ حسابات، خبير محاسب، أستاذ جامعي ؛
- الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات، من 5 إلى 10 سنوات، من 11 إلى 15 سنة، أكثر من 15 سنة؛
- عدد الدورات التي التحقت بها: لم تلتحق أبدا، من 1 إلى 4 دورات، من 5 إلى 8 سنوات، أكثر من 8 دورات.

### 4. مصادر جمع المعلومات:

- مصادر أولية: قام الطالب بالرجوع إلى مجموعة من أساتذة متخصصين في المجال كما و قام بالاحتكاك بالوسط المهني مع مجموعة من محافظي حسابات و خبراء محاسبين وتم توزيع الاستبيان عليهم للحصول على المعلومات.
- البيانات الثانوية: الكتب و المراجع ذات الصلة بالموضوع، والمجلات و المقالات وأطروحات تخرج دكتوراه إضافة إلى المواقع الالكترونية.

### 5. أساليب المعالجة الإحصائية لبيانات المستجوبين:

لقد استخدم في التحليل برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاقتصادية وهو عبارة عن حزم حاسوبية متكاملة لإدخال البيانات وتحليلها، يستخدم هذا البرنامج عادة في جميع البحوث العلمية التي تشتمل على العديد من البيانات الرقمية، وقد أنشئ خصيصا لتحليل بيانات البحوث الاقتصادية لكنه لا يقتصر عليها فقط، بل يشتمل على معظم الاختبارات الإحصائية تقريبا، وله قدرة فائقة على معالجة البيانات، كما أنه يتوافق مع معظم البرمجيات المشهورة، ولهذا يرى الباحثون أنه أداة فاعلة لتحليل شتى أنواع البحوث العلمية، كما يستخدم هذا البرنامج في حساب مقاييس النزعة المركزية وفي دراستنا هذه سنستخدم الأساليب الآتية :

- رقم نسخة الإصدار البرنامج المستخدم هو: (SPSS: V25)؛

- التكرارات والنسب المئوية: من أجل التحليل الوصفي لمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة؛

**الأشكال والرسوم البيانية:** وهي مخططات بيانية عبارة عن تمثيل مرئي للبيانات لتكون أوضح وأسهل للفهم مثل (الرسم النيان الدائري، الأعمدة البيانية... الخ)؛  
**المتوسطات الحسابية:** وهي تعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية، تم استخدامه في هذه الدراسة كونه مؤشر يقوم بترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجوبين على الاستبيان من فئات الدراسة، حيث تم اعتماد الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة كمؤشر على مدى مساهمة المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق.

**الانحراف المعياري:** قد نجد أن مقاييس النزعة المركزية تكون غير كافية من أجل الحصول على نظرة متكاملة عن طريقة توزيع البيانات، إذ أنها تعطينا بعض المعلومات عن تمركز البيانات ولكن لا تخبرنا مدى كثافة هذا التمركز لهذه الأسباب نستعمل معايير التشتت لمعرفة تباعد البيانات فيما بينها ومن بين هذه المقاييس هو الانحراف المعياري، تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.

- **معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha):** تم استخدامه وذلك لاختبار مدى موثوقية أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة؛ أي تقدير ثبات أداة الدراسة معامل ألفا كرونباخ الذي يعتبر من أكثر مقاييس الثبات استخداما من طرف الباحثين وهو يأخذ قيمة محصورة بين (0) و (1) وكلما كانت قيمة معامل الثبات مرتفعة وتقرب من الواحد فإن هذا يعتبر مؤشرا جيدا على ثبات الاستبانة.

- **اختبار التوزيع الطبيعي:** هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

- **اختبار (ت) للعينة الواحدة (T-test):** وهو احد أهم الاختبارات الإحصائية وأكثرها استخداما في الأبحاث و الدراسات تم استخدامه من اجل الكشف عن دلالة الفروق الإحصائية.

- **إضافة إلى انه تم اعتماد على مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )** لاختبار الفرضيات وحساب الدلالة الإحصائية لنتائج المستجوبين حيث يتم اختبار الفرضية على مستوى دلالة محدد ومستوى الدلالة الشائع الاستخدام في الدراسات السابقة هو ( $\alpha \leq 0.05$ ) وهو ما يعرف بقيمة ألفا، أي أنه يتم اختبار الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة ألفا تساوي ( $\alpha \leq 0.05$ ) ويعني ذلك أن احتمال الخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن 0.05.

- مستوى المعنوية (Sig)، أو (احتمال الخطأ) (P-value): يظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل Spss، وعلى أساسه يتم اختبار الدلالة الإحصائية للمؤشرات الإحصائية المحسوبة وهذا من خلال مقارنة من خلال قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة لقيم المؤشرات الإحصائية مع مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ).

6. اختبار مقياس الأداة :

جدول رقم ( 02): توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي

دور المحقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي (LikertScale) تم قياس موضوع الدراسة باستخدام مقياس "ليكارت" الخماسي، وكون هذا المقياس يتميز بالسهولة في التصميم والتطبيق وارتفاع درجة ثباته وصدقه حيث يعبر أفراد الدراسة على مدى موافقتهم على كل عبارة من عبارات الاستبيان.

المطالب الثاني: التحليل الوصفي للبيانات العامة وإجابات أفراد العينة نحو عبارات الاستبيان

بعد عرض مختلف الإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، في هذا المطلب سيتم عرض مختلف نتائج الإحصاء الوصفي عن طريق تحديد إجابات أفراد العينة بالاعتماد على النسب المئوية. نحو المتغيرات الدراسة وعبارات الاستبيان بالنسبة لمتغير الجنس.

جدول رقم (03): يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

النسبة %	التكرار		
66,7	20	ذكر	الجنس
33,3	10	أنثى	
100	30	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25



من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 30 فرداً، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير الجنس بنفس العدد 20 فرد بنسبة 66,7 % لصالح الفئة الذكور وهي أكبر من نسبة الإناث حيث بلغت 33,3 % بتكرار 10 أفراد من إجمالي أفراد العينة الدراسة.

### 1. بالنسبة لمتغير السن.

جدول رقم (04): يبين توزيع أفراد العينة حسب السن

النسبة %	التكرار		
33,3	10	أقل من 30 سنة	السن
30,0	9	من 30 إلى 40 سنة	
20,0	6	من 40 إلى 50 سنة	
16,7	5	أكبر من 50 سنة	
100	30	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 30 فرداً، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير السن بعدد 10 أفراد بنسبة 33.3 % لصالح الفئة العمرية أقل من 30 سنة ويعد 9 أفراد بنسبة 30.0 % لصالح الفئة من 30 إلى 40 سنة من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهذا يعني أن معظمهم شباب

### 2. بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي.

جدول رقم (05): يبين توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.

النسبة %	التكرار		
6,7	2	دبلوم مهني	المستوى التعليمي
23,3	7	ليسانس	
23,3	7	ماستر	

16.7	5	ماجستير
30,0	9	دكتوراه
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 30 فرداً، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير المستوى التعليمي بعدد 9 أفراد بنسبة 30.00 % لصالح الفئة دكتوراه وهي أكبر نسبة من باقي الفئات وبنسبة 23.30 % لصالح الفئة ماستر وما نستنتج أن مستواهم عالي مما تساعد على التوصل للنتائج المرجو إثباتها في أداة الدراسة

### 3. بالنسبة لمتغير الوظيفة الحالية.

جدول رقم (06): يبين توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

النسبة %	التكرار	
53.3	16	محافظ حسابات
16.7	5	خبير محاسب
30,0	9	أستاذ جامعي
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 30 فرداً، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير الوظيفة الحالية بعدد 16 فرد بنسبة 53.30 % لصالح الفئة محاسبي الحسابات وهي أكبر نسبة من باقي الفئات وبنسبة 30.00 % لصالح الفئة الأساتذة الجامعيين وهذا ما يساعد على التوصل للنتائج المرجو إثباتها في أداة الدراسة.

## 4. بالنسبة لمتغير الخبرة.

جدول رقم (07): يبين توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.

النسبة %	التكرار		
33.3	10	أقل من 5 سنوات	الخبرة
16.7	5	من 5 إلى 15 سنوات	
10,0	3	من 10 إلى 15 سنة	
40,0	12	أكبر من 15 سنة	
100	30	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 30 فرداً، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير الخبرة بعدد 12 فرد بنسبة 40.00 % لصالح الفئة ذات خبرة مهنية أكبر من 15 سنة وهي أكبر نسبة من باقي فئات الخبرة وبنسبة 33.30 % لصالح الفئة أقل من 5 سنوات وما نستنتج أن المستجوبين لديهم خبرة مهنية كبيرة مما تساعد على التوصل للنتائج المرجو إثباتها في أداة الدراسة.

## 5. بالنسبة لمتغير عدد الدورات الملتحق بها.

جدول رقم (08): يبين توزيع أفراد العينة حسب عدد الدورات الملتحق بها.

النسبة %	التكرار		
23.3	7	لم تلتحق أبدا	عدد الدورات الملتحق بها
36,7	11	من 1 إلى 4 دورات	
10,0	3	من 5 إلى 8 دورات	
30,0	9	أكثر من 8 دورات	
100	30	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 30 فرداً، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير عدد الدورات الملتحق بها بعدد 11 فرد بنسبة 36.70 % لصالح الفئة من 1 إلى 4 دورات وهي أكبر نسبة من باقي الفئات وبنسبة 30.00 % لصالح الفئة أكثر من 8 دورات وما نستنتج أن المستجوبين لديهم ممارسة في المجال مما تساعد على التوصل للنتائج المرجو إثباتها في أداة الدراسة.

### المطلب الثالث: الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة (صدق وثبات الاستبيان)

نعني بالخصائص السيكومترية، مجموعة مؤشرات أو عوامل و مقادير عددية تشير إلى جودة أداة الدراسة (الاستبيان) وقابلية قياسها لما صممت لقياسه، وأهم هذه المؤشرات " مؤشر الثبات ومؤشر الصدق".

يعتبر الصدق والثبات من أهم الموضوعات التي تهتم الباحثين من حيث تأثيرها البالغ في أهمية نتائج البحث وقدرته على تعميم النتائج، ويرتبط الصدق والثبات بالأدوات المستخدمة (الاستبيان) في البحث ومدى قدرتها على قياس المراد قياسه ومدى دقة القرارات المأخوذة من تلك الأدوات.

1. حساب مؤشرات صدق الاستبيان: يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان. الصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

#### أ. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان

صدق الاتساق الداخلي ووفقاً لمعامل الارتباط بيرسون يهدف إلى معرفة مدى قدرة كل مجموعة من عبارات المحور على قياس متغير بوضوح حيث عندما يتم حساب معامل الارتباط بيرسون بين متغيرين فإن هذا المعامل يتراوح في كل الحالات بين (1-) و(1+).

وتكون معاملات الارتباط المحسوبة دالة إحصائية (أي توجد علاقة بين العبارة ومحورها من خلال مقارنة قيمة مستوى القيمة الاحتمالية (sig) لكل معامل ارتباط مع مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ), فإذا كانت قيمة (sig) المصاحبة لكل معامل ارتباط، أقل من مستوى الدلالة: ( $\alpha \leq 0.05$ ), فإن معامل الارتباط ذو دلالة إحصائية. ومنه: توجد علاقة بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها ككل، أي بعبارة أخرى أن البعد صادق ومتسق لما وضع لقياسه أي أن مضمون البعد يتلائم مع مفهوم المراد قياسه.

– صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان من خلال معامل ارتباط سبيرمان:

– دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة :

جدول رقم (09): يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول.

رقم العبارة	العبارات	معامل Spearman	القيمة الاحتمالية Sig	النتيجة
01	كثرة تغيير المدقق الخارجي في الإجراءات المحاسبية يؤدي إلى فتح المجال للتلاعب بالنتائج.	0,392*	0,032	دال
02	موسمية النشاط في المؤسسة يساهم في زيادة مستوى أخطاء الملازمة.	0,209	0,268	غير دال
03	يتغير مستوى مخاطر الملازمة حسب طبيعة نشاط العميل.	0,347	0,060	غير دال
04	تؤثر طبيعة عمليات المؤسسة في المخاطر الملازمة.	0,551**	0,002	دال
05	تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع المدقق اكتشافها عاملاً مؤثراً في حجم المخاطر الملازمة.	0,580**	0,001	دال
06	تأكد المدقق الخارجي من صحة ودقة و معقولية التقديرات المحاسبية يخفض من المخاطر الملازمة.	0,619**	0,000	دال
07	يؤثر تغيير مجلس الإدارة في مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.	0,437*	0,016	دال
08	يؤثر وضوح المعلومات المحاسبية المقدمة لمدقق الخارجي على مستوى مخاطر الملازمة.	0,506**	0,004	دال
09	استخدام المدقق الخارجي لتطورات التكنولوجيا يقلل من مستوى أخطاء التدقيق.	0,711**	0,000	دال
10	الخبرة المهنية في مجال التدقيق يساهم في تحديد وتخفيض مستوى أخطار الملازمة.	0,732**	0,000	دال
11	تعتمد الأهمية النسبية على كمية ونوع التحفظات الموجودة في تقرير المدقق الخارجي على المخاطر الملازمة .	0,312	0,094	غير دال

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يوضح الجدول أعلاه معامل ارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول " دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة" والدرجة الكلية للمجال نفسه، والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05/0.01$ ) وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة  $0.05 / 0.01$  / \*\*  $\alpha \leq$

دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة:

جدول رقم (10): يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني .

رقم العبارة	العبارات	معامل Spearman	القيمة الاحتمالية Sig	النتيجة
12	يستخدم المدقق الخارجي الموازنات التخطيطية بفعالية وكفاءة.	0,449*	0,013	دال
13	يستخدم المدقق الخارجي التكاليف المعيارية بشكل كفء وفعال.	0,639**	0,000	دال
14	كفاءة وفعالية المدقق في استخدامه للأساليب العلمية في التدقيق له الأثر الايجابي على تقليل المخاطر.	0,771**	0,000	دال
15	يساعد دراسة المدقق الخارجي للوقت والحركة في تخفيض مستوى الرقابة.	0,633**	0,000	دال
16	يساعد تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية للمدقق الخارجي و متابعتها في تخفيض مخاطر الرقابة	0,730**	0,000	دال
17	يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام.	0,784**	0,000	دال
18	فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول و ضمان المدقق الخارجي لدقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يقلل من مخاطر الرقابة.	0,818**	0,000	دال
19	يساهم التأكد من فاعلية وإجراءات المدقق الخارجي، لدقة وسلامة السجلات المحاسبية على تراجع مستوى مخاطر الرقابة .	0,554*	0,001	دال
20	يساهم ارتفاع مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة للمدقق الخارجي على عمل المنشأة اليومية(الضبط الداخلي) في تخفيض مستوى الرقابة.	0,751**	0,000	دال
21	يؤثر نوع الإجراءات المطبقة في عملية فحص المدقق الخارجي على مستوى مخاطر الرقابة.	0,671**	0,000	دال

22	وجود المدقق الخارجي بالمؤسسة يساعد على فعالية نظام الرقابة الداخلية .	0,363*	0,000	دال
23	يهتم المدقق الخارجي بعملية تقدير المخاطر الرقابية قبل الشروع في عملية التدقيق .	0,560**	0,001	دال
24	تبدأ عملية دور المدقق الخارجي بتقدير المخاطر الرقابية الناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية.	0,669**	0,000	دال

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

يوضح الجدول أعلاه معامل ارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني "المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة" والدرجة الكلية للمجال نفسه، والذي يبين إن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05/0.01$ ) وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05 / 0.01$  \*\*)

دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف:

يوضح الجدول التالي معامل ارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث "المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف" والدرجة الكلية للمجال نفسه، والذي يبين إن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05/0.01$ ) وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه .

جدول رقم (11): يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث.

رقم العبارة	العبارات	معامل Spearman	القيمة الاحتمالية Sig	النتيجة
25	يساعد تأكد المدقق الخارجي من استخدام إجراءات التدقيق السليمة في تخفيض مخاطر الاكتشاف.	0,759**	0,000	دال
26	وضع إجراءات تدقيق سليمة يساعد المدقق الخارجي في تأمين مستوى دور مخاطر الاكتشاف.	0,564**	0,001	دال
27	تفاوت مستوى الخبرة بين المدققين الخارجيين يؤثر في دقة تفسير نتائج التدقيق وبالتالي مستوى مخاطر الاكتشاف.	0,491**	0,006	دال
28	يخفض التخطيط الجيد لعملية التدقيق للمدقق الخارجي من مخاطر الاكتشاف.	0,543**	0,002	دال

29	وجود نظام محاسبي متكامل وفعال لدى المدقق الخارجي يزيد في تقليل الأخطاء.	0,581**	0,001	دال
30	يؤثر اختيار مساعدين للمدقق الخارجي في مستوى مخاطر الاكتشاف.	0,380*	0,038	دال
31	يؤثر تأكد المدقق الخارجي من بذل العناية الكافية و الاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية في مستوى مخاطر الاكتشاف.	0,618**	0,000	دال
32	استخدام المدقق الخارجي لأسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بفعالية وكفاءة يقلل من مخاطر الاكتشاف.	0,708**	0,000	دال
33	مقارنة المدقق الخارجي للبيانات الحالية مع بيانات الفترة السابقة بشكل جيد و بكفاءة وفعالية يخفض من مخاطر الاكتشاف.	0,358	0,000	غير دال
34	إن مستوى مخاطر الاكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات المدقق الخارجي الجوهرية.	0,594**	0,001	دال
35	تتناسب مخاطر الاكتشاف التي يقوم بها المدقق الخارجي المقبولة عكسيا مع المخاطر الأخرى(الملازمة و الرقابة).	0,518**	0,003	دال
36	معرفة ومهارة المدققين الخارجيين بمخاطر الاكتشاف لها دور مهم في تخفيض نسبة تلك المخاطر.	0,640**	0,000	دال
37	إدعاء المدقق الخارجي لرأيه دون الاهتمام بعنصر الأهمية النسبية يعني احتمال وجود مخاطر الاكتشاف.	0,527**	0,000	دال

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

يوضح الجدول أعلاه معامل ارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث " المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف" والدرجة الكلية للمجال نفسه، والذي يبين إن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (  $\alpha \leq 0.05/0.01$  ) وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه .

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة (  $\alpha \leq 0.01 / *0.05$  )

#### ب. اختبار التوزيع الطبيعي:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف المراد الوصول إليها باستخدام تلك الأداة، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات المقياس بالدرجة الكلية لفقراته .



## جدول رقم (12) يوضح اختبار التوزيع الطبيعي

الاستبيان	قيمة Z	الدلالة الإحصائية
فقرات الاستبيان ككل	0,123	0,200*

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$  /  $0.01$  \*\*)

والجدول أعلاه يبين أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور المقياس دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$  /  $0.01$ ) لذلك فإن محاور المقياس صادقة في قياس ما وضعت لقياسه

## 2. حساب قيم مؤشرات ثبات الاستبيان:

يعرف ثبات الاستبيان على: أنه يعطي نفس النتائج إذا ما أعيد على نفس المجموعة من الأفراد في نفس الظروف ومعنى آخر لو كررت عمليات قياس الفرد الواحد أظهرت نفس درجة شيئاً من الاتساق أي أن درجته لا تتغير جوهرياً بتكرار، أي أن مفهوم الثبات يعني أن يكون الاستبيان قادراً على أن يحقق دائماً النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين أو أكثر على نفس المجموعة من الأفراد. بمعنى ما نسبة الحصول على نفس النتائج أو الاستنتاجات فيما لو أعيد تطبيق نفس الأداة وفق ظروف مماثلة.

## جدول رقم (13): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

Cronbach's Alpha			محاور الاستبيان
النتيجة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	
ثابت	11	0,666	المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة
ثابت	13	0,876	المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة
ثابت	13	0,810	المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

يعرض الجدول أعلاه النتائج حساب قيم (Cronbach's Alpha) لكل مجموعة من العبارات كل محور من محاور الاستبيان وهذا من أجل معرفة مدى تمتع عبارات كل محور بدرجة الثبات في النتائج فيما لو أعيد توزيع الاستبيان مرة ثانية خلال فترات زمنية مختلفة وفيما يلي تعليق على النتائج

الجدول أعلاه حيث نلاحظ أن: قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ذات قيم مقبولة إحصائياً فهي أكبر من العتبة (06) حيث أن القيمة الإجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.904 والذي يضم 37 عبارة ومنه فأن قيم معامل ألفا كرونباخ المتحصل عليها تدل على ثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد على بيانات الاستبيان في قياس المتغيرات الدراسة خلاصة نتائج حساب الخصائص السيكومترية (قيم مؤشرات الصدق والثبات) للاستبيان نكون قد تأكدنا من صدق أداة الدراسة وثباتها، مما يجعلنا على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

### المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها، ومناقشتها.

سنتناول في هذا المبحث التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان إضافة إلى عرض وتحليل النتائج المتحصل عليها، واختبار فرضيات الدراسة.

#### المطلب الأول: التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان

بعد عرض مختلف الإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، في هذا المبحث سيتم عرض مختلف إجابات واتجاهات أفراد العينة بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. نحو المتغيرات الدراسة وعبارات الاستبيان والتي حازت على أعلى وأقل درجات الموافقة وفقاً لإجابات مفردات العينة وكذا عرض تحليل وصفي للمتغيرات والخصائص الديموغرافية لأفراد العينة. جدول رقم(14): تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي

مجال المتوسط الحسابي	مستوى الموافقة
من 1 إلى 1.80 درجة	درجة منخفضة جداً
من 1.81 إلى 2.60 درجة	درجة منخفضة
من 2.61 إلى 3.40 درجة	درجة متوسطة
من 3.41 إلى 4.20 درجة	درجة مرتفعة
من 4.21 إلى 5 درجة	درجة مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

ولتسهيل تحليل ومناقشة آراء المستجوبين نحو مدى موافقتهم أو عدم الموافقة على ما تضمنته عبارات ومحاور الاستبيان فإنه يتم إعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة وقد تم الاعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، طول الفئة، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري حيث أن: المدى يستخدم لتحديد مجالات مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان وبحسب بالعلاقة:

المدى = (5-1) = 4 وللحصول على طول الفئة وتحديد المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات المقياس وذلك على طول الفئة =  $5/4 = 0.80$  وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا:  $1.80 = 0.80 + 1$  وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على الموقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور

إضافة إلى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان فإننا أيضا نقوم بترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

أ. عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس:

دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق

جدول رقم (15): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبيان

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	كثرة تغيير المدقق الخارجي في الإجراءات المحاسبية يؤدي إلى فتح المجال للتلاعب بالنتائج.	3.80	0,997	درجة مرتفعة
02	موسمية النشاط في المؤسسة يساهم في زيادة مستوى أخطاء الملازمة.	2.90	1,125	درجة متوسطة
03	يتغير مستوى مخاطر الملازمة حسب طبيعة نشاط العميل.	3.60	0,814	درجة مرتفعة
04	تؤثر طبيعة عمليات المؤسسة في المخاطر الملازمة.	3.73	0,868	درجة مرتفعة
05	تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع المدقق اكتشافها عاملا مؤثرا في حجم المخاطر الملازمة.	4.00	0,947	درجة مرتفعة
06	تأكد المدقق الخارجي من صحة ودقة و معقولية التقديرات المحاسبية يخفض من المخاطر الملازمة.	4.27	0,691	درجة مرتفعة جدا
07	يؤثر تغيير مجلس الإدارة في مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.	3.77	0,971	درجة مرتفعة
08	يؤثر وضوح المعلومات المحاسبية المقدمة لمدقق الخارجي على مستوى مخاطر الملازمة.	4.07	0,828	درجة مرتفعة

09	استخدام المدقق الخارجي لتطورات التكنولوجيا يقلل من مستوى أخطاء التدقيق.	4.30	0,837	درجة مرتفعة جدا
10	الخبرة المهنية في مجال التدقيق يساهم في تحديد وتخفيض مستوى أخطار الملازمة.	4.37	1,033	درجة مرتفعة جدا
11	تعتمد الأهمية النسبية على كمية ونوع التحفظات الموجودة في تقرير المدقق الخارجي على المخاطر الملازمة .	3.83	0,874	درجة مرتفعة
12	يستخدم المدقق الخارجي الموازنات التخطيطية بفعالية وكفاءة.	3.57	0,971	درجة مرتفعة
13	يستخدم المدقق الخارجي التكاليف المعيارية بشكل كفء وفعال.	3.50	1,042	درجة مرتفعة
14	كفاءة وفعالية المدقق في استخدامه للأساليب العلمية في التدقيق له الأثر الايجابي على تقليل المخاطر .	4.10	0,724	درجة مرتفعة
15	يساعد دراسة المدقق الخارجي للوقت والحركة في تخفيض مستوى الرقابة.	3.33	0,884	درجة متوسطة
16	يساعد تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية للمدقق الخارجي و متابعتها في تخفيض مخاطر الرقابة.	4.00	0,871	درجة مرتفعة
17	يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام.	4.20	0,961	درجة مرتفعة
18	فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان المدقق الخارجي لدقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يقلل من مخاطر الرقابة.	4.00	0,871	درجة مرتفعة
19	يساهم التأكد من فاعلية وإجراءات المدقق الخارجي، لدقة وسلامة السجلات المحاسبية على تراجع مستوى مخاطر الرقابة .	3.83	0,699	درجة مرتفعة
20	يساهم ارتفاع مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة للمدقق الخارجي على عمل المنشأة اليومية(الضبط الداخلي) في تخفيض مستوى الرقابة.	3.77	0,817	درجة مرتفعة
21	يؤثر نوع الإجراءات المطبقة في عملية فحص المدقق الخارجي على مستوى مخاطر الرقابة.	3.77	0,858	درجة مرتفعة
22	وجود المدقق الخارجي بالمؤسسة يساعد على فعالية نظام الرقابة الداخلية .	3.87	1,042	درجة مرتفعة
23	يهتم المدقق الخارجي بعملية تقدير المخاطر الرقابية قبل الشروع في عملية التدقيق .	3.30	0,915	درجة متوسطة
24	تبدأ عملية دور المدقق الخارجي بتقدير المخاطر الرقابية الناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية.	3.80	0,805	درجة مرتفعة

25	يساعد تأكد المدقق الخارجي من استخدام إجراءات التدقيق السليمة في تخفيض مخاطر الاكتشاف.	4.00	0,455	درجة مرتفعة
26	وضع إجراءات تدقيق سليمة يساعد المدقق الخارجي في تأمين مستوى دور مخاطر الاكتشاف.	4.00	0,520	درجة مرتفعة
27	تفاوت مستوى الخبرة بين المدققين الخارجيين يؤثر في دقة تفسير نتائج التدقيق وبالتالي مستوى مخاطر الاكتشاف.	4.33	0,802	درجة مرتفعة
28	يخفض التخطيط الجيد لعملية التدقيق للمدقق الخارجي من مخاطر الاكتشاف.	3.87	0,681	درجة مرتفعة
29	وجود نظام محاسبي متكامل وفعال لدى المدقق الخارجي يزيد في تقليل الأخطاء.	3.93	0,740	درجة مرتفعة
30	يؤثر اختيار مساعدين للمدقق الخارجي في مستوى مخاطر الاكتشاف.	3.83	0,747	درجة مرتفعة
31	يؤثر تأكد المدقق الخارجي من بذل العناية الكافية و الاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية في مستوى مخاطر الاكتشاف.	4.07	0,740	درجة مرتفعة
32	استخدام المدقق الخارجي لأسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بفعالية وكفاءة يقلل من مخاطر الاكتشاف.	3.93	0,740	درجة مرتفعة
33	مقارنة المدقق الخارجي للبيانات الحالية مع بيانات الفترة السابقة بشكل جيد و بكفاءة وفعالية يخفض من مخاطر الاكتشاف.	4.23	0,626	درجة مرتفعة جدا
34	إن مستوى مخاطر الاكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات المدقق الخارجي الجوهرية.	3.73	0,691	درجة مرتفعة
35	تتناسب مخاطر الاكتشاف التي يقوم بها المدقق الخارجي المقبولة عكسيا مع المخاطر الأخرى (الملازمة و الرقابة).	3.73	0,785	درجة مرتفعة
36	معرفة ومهارة المدققين الخارجيين بمخاطر الاكتشاف لها دور مهم في تخفيض نسبة تلك المخاطر.	4.37	0,615	درجة مرتفعة جدا
37	إبداء المدقق الخارجي لرأيه دون الاهتمام بعنصر الأهمية النسبية يعني احتمال وجود مخاطر الاكتشاف.	3.66	0,721	درجة مرتفعة
				الدرجة الكلية
		3.87	0.463	درجة مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يبين الجدول أعلاه: نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق

وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات قيمة (3,87) وهو ضمن نطاق المجال مرتفعة جدا [ 4.20 - 3.41 ] وبانحراف معياري قدره: (0.463)، وهذا الأخير قيمة صغيرة وأقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام، وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا دعم للنتائج المتحصل عليها فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي جلهم موافقون على أنه هناك مستويات مرتفعة لدور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق من وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه نحو موافقتهم على العبارات المحور فمعظمها كانت بدرجة مرتفعة جدا حيث بلغ أعلى قيمة للمتوسط الحسابي لدى العبارة رقم (36) بقيمة (4.37) في حين كانت أدنى درجة موافقة نحو العبارة رقم (02) بقيمة بلغت (2.97) حسب وجهة الموظفين المستجوبين بالمؤسسة محل الدراسة.

أ. عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس: دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة

جدول رقم (16): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبيان

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	كثرة تغيير المدقق الخارجي في الإجراءات المحاسبية يؤدي إلى فتح المجال للتلاعب بالنتائج.	3.80	0,997	درجة مرتفعة
02	موسمية النشاط في المؤسسة يساهم في زيادة مستوى أخطاء الملازمة.	2.90	1,125	درجة متوسطة
03	يتغير مستوى مخاطر الملازمة حسب طبيعة نشاط العميل.	3.60	0,814	درجة مرتفعة
04	تؤثر طبيعة عمليات المؤسسة في المخاطر الملازمة.	3.73	0,868	درجة مرتفعة
05	تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع المدقق اكتشافها عاملا مؤثرا في حجم المخاطر الملازمة.	4.00	0,947	درجة مرتفعة
06	تأكد المدقق الخارجي من صحة ودقة و معقولية التقديرات المحاسبية يخفض من المخاطر الملازمة.	4.27	0,691	درجة مرتفعة جدا

07	يؤثر تغيير مجلس الإدارة في مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.	3.77	0,971	درجة مرتفعة
08	يؤثر وضوح المعلومات المحاسبية المقدمة لمدقق الخارجي على مستوى مخاطر الملازمة.	4.07	0,828	درجة مرتفعة
09	استخدام المدقق الخارجي لتطورات التكنولوجيا يقلل من مستوى أخطاء التدقيق.	4.30	0,837	درجة مرتفعة جدا
10	الخبرة المهنية في مجال التدقيق يساهم في تحديد وتخفيض مستوى أخطار الملازمة.	4.37	1,033	درجة مرتفعة جدا
11	تعتمد الأهمية النسبية على كمية ونوع التحفظات الموجودة في تقرير المدقق الخارجي على المخاطر الملازمة .	3.83	0,874	درجة مرتفعة
				الدرجة الكلية
		3.88	0.449	درجة مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

يبين الجدول أعلاه: نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الأول دور المحقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة

وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات قيمة (3.88) وهو ضمن نطاق المجال مرتفعة جدا [ 4.20 - 3.41 ] وانحراف معياري قدره: (0.446)، وهذا الأخير قيمة صغيرة وأقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام ، وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا دعم للنتائج المتحصل عليها فيما أن فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات الاتجاهات أفراد العينة أي جلهم موافقون على أنه هناك مستويات مرتفعة لدور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة من وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه نحو موافقتهم على عبارات المحور فمعظمها كانت بدرجة مرتفعة جدا حيث بلغ أعلى قيمة للمتوسط الحسابي لدى العبارة رقم (10) بقيمة (4.37) في حين كانت أدنى درجة موافقة نحو العبارة رقم (02) بقيمة بلغت (2.97) حسب وجهة الموظفين المستجوبين بالمؤسسة محل الدراسة.

ب. عرض وتحليل إجابات أفراد العينة : على عبارات المحور الثاني الموجه للأفراد والمتعلق دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة

جدول رقم (17): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
12	يستخدم المدقق الخارجي الموازنات التخطيطية بفعالية وكفاءة.	3.57	0,971	درجة مرتفعة
13	يستخدم المدقق الخارجي التكاليف المعيارية بشكل كفء وفعال.	3.50	1,042	درجة مرتفعة
14	كفاءة وفعالية المدقق في استخدامه للأساليب العلمية في التدقيق له الأثر الايجابي على تقليل المخاطر.	4.10	0,724	درجة مرتفعة
15	يساعد دراسة المدقق الخارجي للوقت والحركة في تخفيض مستوى الرقابة.	3.33	0,884	درجة متوسطة
16	يساعد تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية للمدقق الخارجي و متابعتها في تخفيض مخاطر الرقابة.	4.00	0,871	درجة مرتفعة
17	يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام.	4.20	0,961	درجة مرتفعة
18	فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان المدقق الخارجي لدقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يقلل من مخاطر الرقابة.	4.00	0,871	درجة مرتفعة
19	يساهم التأكد من فاعلية وإجراءات المدقق الخارجي، لدقة وسلامة السجلات المحاسبية على تراجع مستوى مخاطر الرقابة .	3.83	0,699	درجة مرتفعة
20	يساهم ارتفاع مستوى فاعلية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة للمدقق الخارجي على عمل المنشأة اليومية(الضبط الداخلي) في تخفيض مستوى الرقابة.	3.77	0,817	درجة مرتفعة
21	يؤثر نوع الإجراءات المطبقة في عملية فحص المدقق الخارجي على مستوى مخاطر الرقابة.	3.77	0,858	درجة مرتفعة
22	وجود المدقق الخارجي بالمؤسسة يساعد على فعالية نظام الرقابة الداخلية .	3.87	1,042	درجة مرتفعة



23	يهتم المدقق الخارجي بعملية تقدير المخاطر الرقابية قبل الشروع في عملية التدقيق .	3.30	0,915	درجة متوسطة
24	تبدأ عملية دور المدقق الخارجي بتقدير المخاطر الرقابية الناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية.	3.80	0,805	درجة مرتفعة
				الدرجة الكلية
		3.77	0.562	درجة مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

يبين الجدول أعلاه: نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثاني دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة

وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات قيمة (3.77) وهو ضمن نطاق المجال مرتفعة جدا [ 4.20 - 3.41 ] وانحراف معياري قدره (0.562)، وهذا الأخير قيمة صغيرة وأقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام ، وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا دعم للنتائج المتحصل عليها فيما أن فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات الاتجاهات أفراد العينة أي جلهم موافقون على أنه هناك مستويات عالية لدور المحقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة من وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه نحو موافقتهم على العبارات المحور فمعظمها كانت بدرجة موافقة مرتفعة حيث بلغ أعلى قيمة للمتوسط الحسابي لدى العبارة رقم (17) بقيمة (4.20) في حين كانت أدنى درجة موافقة نحو العبارة رقم (23) بقيمة بلغت (3.30) حسب وجهة الموظفين المستجوبين بالمؤسسة محل الدراسة.

ت. عرض وتحليل إجابات أفراد العينة : على عبارات المحور الثالث الموجه لأفراد والمتعلق

بقياس: دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف

جدول رقم (18): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
25	يساعد تأكد المدقق الخارجي من استخدام إجراءات التدقيق السليمة في تخفيض مخاطر الاكتشاف.	4.00	0,455	درجة مرتفعة
26	وضع إجراءات تدقيق سليمة يساعد المدقق الخارجي في تأمين مستوى دور	4.00	0,520	درجة

مرتفعة			مخاطر الاكتشاف.	
درجة مرتفعة	0,802	4.33	تفاوت مستوى الخبرة بين المدققين الخارجيين يؤثر في دقة تفسير نتائج التدقيق وبالتالي مستوى مخاطر الاكتشاف.	27
درجة مرتفعة	0,681	3.87	يخفض التخطيط الجيد لعملية التدقيق للمدقق الخارجي من مخاطر الاكتشاف.	28
درجة مرتفعة	0,740	3.93	وجود نظام محاسبي متكامل وفعال لدى المدقق الخارجي يزيد في تقليل الأخطاء.	29
درجة مرتفعة	0,747	3.83	يؤثر اختيار مساعدين للمدقق الخارجي في مستوى مخاطر الاكتشاف.	30
درجة مرتفعة	0,740	4.07	يؤثر تأكيد المدقق الخارجي من بذل العناية الكافية و الاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية في مستوى مخاطر الاكتشاف.	31
درجة مرتفعة	0,740	3.93	استخدام المدقق الخارجي لأسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بفعالية وكفاءة يقلل من مخاطر الاكتشاف.	32
درجة مرتفعة جدا	0,626	4.23	مقارنة المدقق الخارجي للبيانات الحالية مع بيانات الفترة السابقة بشكل جيد و بكفاءة وفعالية يخفض من مخاطر الاكتشاف.	33
درجة مرتفعة	0,691	3.73	إن مستوى مخاطر الاكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات المدقق الخارجي الجوهرية.	34
درجة مرتفعة	0,785	3.73	تتناسب مخاطر الاكتشاف التي يقوم بها المدقق الخارجي المقبولة عكسيا مع المخاطر الأخرى (الملازمة و الرقابة).	35
درجة مرتفعة جدا	0,615	4.37	معرفة ومهارة المدققين الخارجيين بمخاطر الاكتشاف لها دور مهم في تخفيض نسبة تلك المخاطر.	36
درجة مرتفعة	0,721	3.66	إبداء المدقق الخارجي لرأيه دون الاهتمام بعنصر الأهمية النسبية يعني احتمال وجود مخاطر الاكتشاف.	37
درجة مرتفعة	0.378	3.97		الدرجة الكلية

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يبين الجدول أعلاه: نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثالث دور المحقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف

وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات قيمة (3.97) وهو ضمن نطاق المجال مرتفعة جدا [ 3.41 - 4.20 ] وبانحراف معياري قدره: (0.378)، وهذا الأخير قيمة صغيرة وأقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام ، وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا دعم للنتائج المتحصل عليها فيما أن فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات الاتجاهات أفراد العينة أي جلهم موافقون على أنه هناك مستويات مرتفعة لدور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف من وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه نحو موافقتهم على العبارات المحور فمعظمها كانت بدرجة موافقة عالية حيث بلغ أعلى قيمة للمتوسط الحسابي لدى العبارة رقم (36) بقيمة (4.37) في حين كانت أدنى درجة موافقة نحو العبارة رقم (37) بقيمة بلغت (3.66) حسب وجهة الموظفين المستجوبين بالمؤسسة محل الدراسة.

### المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة

سنتناول في هذا المطلب عرض وتحليل النتائج المتحصل عليها، واختبار فرضيات الدراسة و تأتي كالتالي :

لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها، تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة (One Sample T-test)، وذلك باختبار دلالة الفروق بين متوسط الاستجابات على المتغير وبين متوسط المقياس الافتراضي (3)، والذي يشير إلى محايد). بحيث تكون قاعدة القرار في حال كان متوسط الاستجابات أعلى من المتوسط الافتراضي ويوجد فروق دالة إحصائية بينهما فإن ذلك يشير إلى وجود تأثير.

#### 1. اختبار الفرضية الرئيسية:

**نص الفرضية:** لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي: نص الفرضية الإحصائية:

**الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق من وجهة نظر المستجوبين

الفرضية البديلة (H1): يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق من وجهة نظر المستجوبين.

التحقق من صدق الفرضية، و بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للجنسين، حيث أسفر اختبار (T) لدلالة الفروق في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق استخدامنا نموذج تحليل اختبار T-TEST العينة مستقلة

جدول رقم (19): يبين تحليل اختبار T-TEST لعينة مستقلة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق	2,125	0,375	31,039	29	0,000
المتوسط الافتراضي	3				

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يتضح من نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسط الإجابات على دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق والبالغ (2,12) وبين المتوسط الافتراضي (3)، والدلالة الإحصائية لها (0.000)، وبما أن متوسط الاستجابات أقل من متوسط المقياس، نقبل فرضية الدراسة التي تنص: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق من وجهة نظر المستجوبين.

## 2. الفرضيات الفرعية:

### أ. اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

نص الفرضية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي: نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة للتدقيق من وجهة نظر المستجوبين

الفرضية البديلة (H1): يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة من وجهة نظر المستجوبين.

التحقق من صدق الفرضية، و بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للجنسين، حيث أسفر اختبار (T) لدلالة الفروق في دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة استخدمنا نموذج تحليل اختبار T-TEST لعينة مستقلة

جدول رقم (20): نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة	2,12	0,439	26,489	29	0,000
المتوسط الافتراضي	3,00				

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يتضح من نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسط الاستجابات على دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة والبالغ (12; 2) وبين المتوسط الافتراضي (3)، والدلالة الإحصائية لها (0.000)، وبما أن متوسط الاستجابات أقل من متوسط المقياس، نقبل فرضية الدراسة التي تنص: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة من وجهة نظر المستجوبين.

ب. اختبار الفرضية الفرعية الثانية.

نص الفرضية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة من وجهة نظر المستجوبين

الفرضية البديلة (H1): يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة من وجهة نظر المستجوبين.

التحقق من صدق الفرضية، و بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للجنسين، حيث أسفر اختبار (T) لدلالة الفروق في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة استخدامنا نموذج تحليل اختبار T-TEST لعينة مستقلة

جدول رقم (21): نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة	2,227	0,562	21,679	29	0,000
المتوسط الافتراضي	3				

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يتضح من نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسط الاستجابات على دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة والبالغ (2,22) وبين المتوسط الافتراضي (3)، والدلالة الإحصائية لها (0.000)، وبما أن متوسط الاستجابات أقل من متوسط المقياس، نقبل فرضية الدراسة التي تنص: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة من وجهة نظر المستجوبين.

ت. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

نص الفرضية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) وعليه نقوم بإعادة صياغتها الى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي: نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف من وجهة نظر المستجوبين

الفرضية البديلة (H1): يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف من وجهة نظر المستجوبين.

التحقق من صدق الفرضية، و بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للجنسين، حيث أسفر اختبار (T) لدلالة الفروق في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف استخدامنا نموذج تحليل اختبار T-TEST العينة مستقلة

جدول رقم (22): نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف	2,022	0,378	29,239	29	0,000
المتوسط الافتراضي	3				

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يتضح من نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ). بين متوسط الاستجابات على دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف والبالغ (2,02) وبين المتوسط الافتراضي (3)، والدلالة الإحصائية لها (0.000)، وبما أن متوسط الاستجابات أقل من متوسط المقياس، ترفض فرضية الدراسة التي تنص: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف من وجهة نظر المستجوبين

الفرضية الرئيسية الثانية:

H02 - لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق باختلاف الجنس، السن، المستوى العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، عدد الدورات الملتحق بها.

1. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثانية

أ. الفرضية الفرعية الأولى

نص الفرضية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعا لمتغير الجنس، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي: نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الجنس من وجهة نظر المستجوبين

الفرضية البديلة (H1): يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الجنس من وجهة نظر المستجوبين.

التحقق من صدق الفرضية، و بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للجنسين، حيث أسفر اختبار (ت) لدلالة الفروق للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الجنس على النتائج التالية

جدول رقم (23) : يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة للقسم الأول تبعاً لمتغير الجنس

المحور	الجنس	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الدلالة
دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق	ذكر	30	2.07	0.352	0.965	0.343	غير دال
	أنثى		2.21	0.418			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج اختبارات الدلالة الفروق في المستوى العام دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير الجنس إلى غياب الدلالة الإحصائية و هذا يعني عدم وجود أي فروق بين الذكور والإناث في مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق، و عليه نرى إن الجنس عامل غير مؤثر في الرفع من مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق. فقد جاءت القيمة الاحتمالية sig المساوية 0.343 أكبر من قيمة مستوى الثقة المطلوب ( $\alpha \leq 0.05$ )، لهذا يتم قبول الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

من خلال النتائج المتوصل إليها نستنتج انه : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير الجنس، وهذا يعني تحقق فرضية البحث القائلة : لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الجنس.

ب. الفرضية الفرعية الثانية



نص الفرضية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير السن، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي: نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير السن من وجهة نظر المستجوبين

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير السن من وجهة نظر المستجوبين.

التحقق من صدق الفرضية، و بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للجنسين، حيث أسفر اختبار (ت) لدلالة الفروق في المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير السن على النتائج التالية

جدول رقم (24) : يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة على دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير السن.

المحور	السن	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (F)	مستوى الدلالة	الدلالة
دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق	أقل من 30 سنة	30	2.07	0.345	0.513	0.677	غير دال
	من 30 إلى 40 سنة		2.25	0.442			
	من 40 إلى 50		2.10	0.436			
	أكبر من 50 سنة		2.02	0.251			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج اختبارات الدلالة الفروق في المستوى العام لدور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير السن إلى غياب الدلالة الإحصائية و هذا يعني عدم وجود أي فروق بين الفئات العمرية في مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق ، و عليه نرى أن السن عامل غير مؤثر في الرفع من مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق. فقد جاءت القيمة الاحتمالية sig المساوية ( 0.677 ) أكبر من قيمة مستوى الثقة المطلوب (0.05)، لهذا يتم قبول الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

من خلال النتائج المتوصل إليها نستنتج انه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير السن، وهذا يعني تحقق الفرضية القائلة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية يعزى لمتغير السن"

ت. الفرضية الفرعية الثالثة

نص الفرضية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الخبرة، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:  
نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الخبرة من وجهة نظر المستجوبين  
الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الخبرة من وجهة نظر المستجوبين.  
التحقق من صدق الفرضية، و بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للجنسين، حيث أسفر اختبار (ت) لدلالة الفروق في المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الخبرة على النتائج التالية

جدول رقم (25) : يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة على القسم الأول تبعاً لمتغير الخبرة.

المحور	الخبرة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الدلالة
دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق	أقل من 5 سنوات	30	2.01	0.375	0.597	0.623	غير دال
	من 5 إلى 10 سنوات		2.29	0.576			
	من 11 إلى 15 سنوات		2.15	0.298			
	أكثر من 15 سنة		2.13	0.308			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج اختبارات الدلالة الفروق في المستوى العام دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير الخبرة إلى غياب الدلالة الإحصائية و هذا يعني عدم وجود

أي فروق في الخبرة على مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق، و عليه نرى ان الخبرة عامل غير مؤثر في الرفع من دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق. فقد جاءت القيمة الاحتمالية sig المساوية (0.623) أكبر من قيمة مستوى الثقة المطلوب (0.05)، لهذا يتم قبول الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

من خلال النتائج المتوصل إليها نستنتج انه : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير الخبرة، وهذا يعني تحقق فرضية البحث القائلة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير الخبرة".

### ث. الفرضية الفرعية الرابعة

نص الفرضية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الوظيفة، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الوظيفة من وجهة نظر المستجوبين.

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الوظيفة من وجهة نظر المستجوبين.

التحقق من صدق الفرضية، و بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للجنسين، حيث أسفر اختبار (ت) لدلالة الفروق في المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير الوظيفة على النتائج التالية

جدول رقم (26) : يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة على القسم الأول تبعاً لمتغير الوظيفة.

المحور	الوظيفة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الدلالة
دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر	محاسب	30	2.13	0.349	0.290	0.832	غير دال
	خبير محاسب		2.26	0.382			
	أستاذ جامعي		2.04	0.457			

			0.308	2.16		التدقيق
--	--	--	-------	------	--	---------

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS,V 25

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج اختبارات الدلالة الفروق في المستوى العام دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير الوظيفة إلى غياب الدلالة الإحصائية و هذا يعني عدم وجود أي فروق في الوظيفة على مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق ، و عليه نرى أن الوظيفة عامل غير مؤثر في الرفع من دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق. فقد جاءت القيمة الاحتمالية sig المساوية 0.832 أكبر من قيمة مستوى الثقة المطلوب ( $\alpha \leq 0.05$ ) ، لهذا يتم قبول الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل.

من خلال النتائج المتوصل إليها نستنتج انه : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى دور المحقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير الوظيفة ، وهذا يعني تحقق فرضية البحث القائلة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير الوظيفة".

### ج. الفرضية الفرعية الخامسة

نص الفرضية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير عدد الدورات، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير عدد الدورات من وجهة نظر المستجوبين.

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير عدد الدورات من وجهة نظر المستجوبين.

التحقق من صدق الفرضية، و بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للجنسين، حيث أسفر اختبار (ت) لدلالة الفروق في المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير عدد الدورات على النتائج التالية

جدول رقم (27): يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة على القسم الأول تبعاً لمتغير عدد الدورات.

المحور	عدد الدورات	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الدلالة
دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق	لم تلتحق أبدا	30	2.16	0.504	0.890	0.459	غير دال
	من 1 إلى 4 دورات		2.03	0.255			
	من 5 إلى 8 دورات		2.42	0.391			
	أكثر من 8 دورات		2.10	0.388			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج اختبارات الدلالة الفروق في المستوى العام دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير عدد الدورات إلى غياب الدلالة الإحصائية و هذا يعني عدم وجود أي فروق في عدد الدورات على مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق، و عليه نرى أن عدد الدورات عامل غير مؤثر في الرفع من دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق. فقد جاءت القيمة الاحتمالية sig المساوية 0.459 أكبر من قيمة مستوى الثقة المطلوب (  $\alpha \leq 0.05$  )، لهذا يتم قبول الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل.

من خلال النتائج المتوصل إليها نستنتج انه : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير عدد الدورات، وهذا يعني تحقق فرضية البحث القائلة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير عدد الدورات".

#### ح. الفرضية الفرعية السادسة

نص الفرضية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى (  $\alpha \leq 0.05$  ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير المستوى العلمي، تم اختبار فرضية عند مستوى الدلالة (  $\alpha \leq 0.05$  ) وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى (  $\alpha \leq 0.05$  ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير المستوى العلمي من وجهة نظر المستجوبين.

الفرضية البديلة (H1): يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير المستوى العلمي من وجهة نظر المستجوبين.

التحقق من صدق الفرضية، و بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للجنسين، حيث أسفر اختبار (ت) لدلالة الفروق في المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تبعاً لمتغير المستوى العلمي على النتائج التالية:

جدول رقم (28) : يوضح دلالة الفروق أفراد عينة الدراسة على القسم الأول تبعاً لمتغير المستوى العلمي.

المحور	المستوى العلمي	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الدلالة
دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق	ديبلوم مهني	30	2.10	0.114	0.190	0.941	غير دال
	ليسانس		2.11	0.304			
	ماستر		2.21	0.374			
	ماجستير		2.16	0.468			
	دكتوراه		2.04	0.457			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS, V 25

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج اختبارات الدلالة الفروق في المستوى العام دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير المستوى العلمي إلى غياب الدلالة الإحصائية و هذا يعني عدم وجود أي فروق في المستوى العلمي على مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق ، و عليه نرى أن المستوى العلمي عامل غير مؤثر في الرفع من دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق. فقد جاءت القيمة الاحتمالية sig المساوية (0.941) أكبر من قيمة مستوى الثقة المطلوب 0.05، لهذا يتم قبول الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل.

من خلال النتائج المتوصل إليها نستنتج انه : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير المستوى العلمي، وهذا يعني تحقق فرضية البحث القائلة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق يعزى لمتغير المستوى العلمي".

## خلاصة الفصل

لقد هدفت هذه الدراسة التطبيقية إلى التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق، وهذا من خلال توزيع استبيان على عينة من أكاديميين ومهنيين من ذوي التخصص على اختلاف أعمارهم، مؤهلاتهم، وخبراتهم، وقد خلصت هذه الدراسة أن المستجوبين أجمعوا على أن للمدقق الخارجي دور في الحد من مخاطر التدقيق، إضافة إلى أهمية وجود مدقق خارجي يراقب عمليات المؤسسات الإدارية والمالية وذلك برفع تقارير دورية حول نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة المعمول به لدى المؤسسات. ومن الأهمية بمكان أن يقوم المدقق الخارجي بالتعرف على الطرق الحديثة في تقييم المخاطر الملازمة والاكتشاف والرقابة عند تنفيذ عملية التدقيق.

خاتمة



## خاتمة

من خلال ما سبق يمكن القول أن المدقق الخارجي يعتبر ضرورة حتمية للمؤسسة والتي تستعين به لضمان نظام رقابة فعال، وذلك بتقييمه واكتشافه الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة وتجنب نقاط الضعف. حيث يجب على المدقق الخارجي استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد بأنها خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول، وعليه يمكن اعتبار مخاطر التدقيق من العوامل المهمة التي يجب على المدقق الخارجي إن يأخذها بعين الاعتبار، وعليه قمنا باستخلاص النتائج التالية:

## النتائج

1. بينت الدراسة وجود درجة مرتفعة من الموافقة على متغير دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة كأحد مخاطر التدقيق، وقد بلغ متوسط الإجابات الكلي لهذا المتغير (3.88) وانحراف معياري (0.449).
2. توصلت الدراسة لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على متغير دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الرقابة كأحد مخاطر التدقيق، وقد بلغ متوسط الإجابات الكلي لهذا المتغير (3.77) وانحراف معياري (0.562).
3. أشارت نتائج الدراسة لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على متغير دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الاكتشاف كأحد مخاطر التدقيق، وقد بلغ متوسط الإجابات الكلي لهذا المتغير (3.97) وانحراف معياري (0.378).
4. بينت الدراسة دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق (المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف).
5. أشارت نتائج الدراسة دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة كأحد مخاطر التدقيق، وبالبالغ (2.12) وبين المتوسط الافتراضي (3).
6. أشارت نتائج الدراسة، عدم وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسط الاستجابات على دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الرقابة كأحد مخاطر التدقيق، وبالبالغ (2.227) وبين المتوسط الافتراضي (3).
7. أشارت نتائج الدراسة دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الاكتشاف كأحد مخاطر التدقيق، وبالبالغ (2.02) وبين المتوسط الافتراضي (3).

8. بينت الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق سواء على قيمة (ت) المحسوبة أو مستوى الدلالة تعزى لمتغير الجنس.
9. توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق باختلاف المتغيرات يعزى إلى الاختلاف في السن.
10. توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق باختلاف المتغيرات يعزى إلى الاختلاف في المستوى العلمي.
11. توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق باختلاف المتغيرات يعزى إلى الاختلاف في الوظيفة الحالية.
12. توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق باختلاف المتغيرات يعزى إلى الاختلاف في الخبرة المهنية.
13. توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق باختلاف المتغيرات يعزى إلى الاختلاف في عدد الدورات الملتحق بها.

### التوصيات

1. المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي، ودعمها قدر الإمكان عن طريق وضع الضوابط و المحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية، ومن ثم انخفاض مستوى أداء جودة التدقيق.
2. العمل على توفير نماذج وإجراءات مكتوبة بشكل أكبر تسمح للمدقق الخارجي معرفة المخاطر المالية التي تواجهها المؤسسة والحد منها في الوقت المناسب و مواجهتها.
3. ضرورة توجيه المؤسسات بعقد دورات تدريبية للموظفين في التدقيق للتأكد من سلامة أدائهم وزيادة كفاءتهم في أداء أعمالهم.

4. توصي الدراسة على أهمية وجود مدقق خارجي يراقب عمليات المؤسسات الإدارية والمالية، يقوم برفع تقارير دورية حول نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة المعمول به لدى المؤسسات.
5. من الأهمية بمكان أن يقوم المدقق الخارجي بالتعرف على الطرق الحديثة في تقييم المخاطر الملازمة والاكتشاف والرقابة عند تنفيذ عملية التدقيق.

# قائمة المصادر والمراجع

## 1. الكتب

- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، القاهرة، 2009/2008.
- أمين السيد احمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعاناة في المراجعة، الطبعة الأولى، سنة النشر 2004.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2007.
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"مدخل نظري وعملي"، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان،الأردن، 2008.
- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، العبدلي، مجمع جوهرة القدس التجاري.
- طواهر محمد التهامي، الأستاذ صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات"الإطارالنظري و الممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر.
- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، جامعة الموصل، الطبعة الثانية منقحة ومزيدة، 1999
- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- نجوى عبد الصمد ، ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري ،الجزء 01 ، الطبعة الأولى، دار الهدى للطباعة و النشر ،الجزائر ،سنة 2012.

## 2. المجلات والمقالات

- اسعد محمد علي وهاب العواد وولاء حيدر الميالي، اثر مخاطر التدقيق على تأكد مراقب الحسابات (بحث استطلاعي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعدد من الأكاديميين)، مجلة الإدارة و الاقتصاد، المجلد 9، العدد34، سنة 2020.
- بلال شيخي وسامية فقير،مخاطر التدقيق المحاسبي، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 01، جوان 2020، الوادي، الجزائر.
- عميروش إيمان،مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا،مجلة البحوث والدراسات الأجنبية،مجلة05، عدد01،01،01مارس2021.

— عناني عبد الله، دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ، المجلد 05، العدد 02، سنة 2021، جامعة تيسمسيلت ، الجزائر .

### 3. الأطروحات والرسائل:

— بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي-دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه المسار الثالث في علوم التسيير، جامعة باتنة، السنة الجامعية 2016/2017 .

— طيايية جهيد، دور المدقق الخارجي في تخفيض اثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية بولايي مسيلة وبرج بوعريريج -،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (الأكاديمي) في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، السنة الجامعية 2013/2014.

— فرقد شاكر عبد عبد، دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الأردنية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط

— نبيل حكمت نبيل بلبيله، أثر مخاطر الرقابة على إجراءات التدقيق الخارجي، رسالة لإستكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط ،سنة 2015.

### 4. مواقع الكترونية

— المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 ، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (210)، 505، 560، 580)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 02 نوفمبر 2016، المادة:01.

— المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300)، 500، 510، 700)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 02 نوفمبر 2016، المادة:01.

— المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520، 570، 610، 620)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 02 نوفمبر 2016، المادة: 01.

الملاحق

ملحق رقم (01): استبيان ما قبل التحكيم.

## استبيان موجه لأكاديميين و مهنيين

### حول موضوع: دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق

في إطار استكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان لدعم مذكرة التخرج تحت عنوان "دور لمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق"، لذا نرجو من سيادتكم الإجابة على عبارات الاستبيان وذلك بوضع علامة (x) أمام الخانة التي تعبر عن وجهة نظركم بصدق و موضوعية.

كما نحيطكم علماً، أن الغاية من إجراء هذا الاستبيان هي غاية علمية بحثية وسوف يتم التعامل مع إجاباتكم وفقاً لقواعد الأمانة والنزاهة العلمية والسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

في الأخير لكم منا خالص الشكر والتقدير

الطالبتين: خير خديجة، درا رجة آسيا.

### القسم الأول: البيانات الشخصية

1. الجنس:

ذكر  أنثى

2. السن:

أقل من 30 سنة  من 30 إلى 40 سنة  ما بين 40 و 50 سنة  أكثر من 50 سنة

3. المستوى العلمي:

دبلوم مهني  بكالوريا  ليسانس  ماجستير   
 دكتوراه   
 ماجستير  ماستر  ليسانس  بكالوريا  دبلوم مهني

4. الوظيفة الحالية:



محافظ حسابات  خبير محاسب  أستاذ جامعي

5. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات

من 11 سنة إلى 15 سنة  أكثر من 15 سنة

6. عدد الدورات التي التحقت بها:

لم تتحقق أبدا  من 1 إلى 4 دورات  من 5 إلى 8 دورات  أكثر من 8 دورات

القسم الثاني: دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق

الرجاء وضع علامة (x) أمام العبارة التي تناسبكم.

المحور الأول : دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة					
الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق
1	كثرة التغيير في الإجراءات المحاسبية يؤدي إلى فتح المجال للتلاعب بالنتائج.				
2	موسمية النشاط يساهم في زيادة مستوى أخطاء الملازمة .				
3	يتغير مستوى مخاطر الملازمة حسب طبيعة نشاط العميل.				
4	تؤثر طبيعة عمليات المؤسسة في المخاطر الملازمة.				
5	تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع المدقق اكتشافها عاملا مؤثرا في حجم المخاطر الملازمة.				
6	تأكد المدقق الخارجي من صحة ودقة و معقولية التقديرات المحاسبية يخفض من المخاطر الملازمة.				
7	يؤثر تغيير مجلس الإدارة في مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.				
8	يؤثر وضوح المعلومات المحاسبية على مستوى مخاطر الملازمة.				

					9	استخدام التطورات التكنولوجية يقلل من مستوى أخطاء التدقيق.
					10	الخبرة المهنية في مجال التدقيق يساهم في تحديد وتخفيض مستوى أخطار الملازمة .
					11	تعتمد الأهمية النسبية على كمية ونوع التحفظات الموجودة في تقرير المدقق الخارجي على المخاطر الملازمة
<b>المحور الثاني: دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة</b>						
					12	تستخدم المؤسسة الموازنات التخطيطية بفعالية و كفاءة.
					13	تستخدم المؤسسة التكاليف المعيارية بشكل كفء و فعال .
					14	كفاءة وفعالية المدقق في استخدامه الأساليب العلمية في التدقيق له الأثر الإيجابي على تقليل المخاطر .
					15	تساعد دراسة الوقت و الحركة في تخفيض مستوى الرقابة
					16	يساعد تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية و متابعتها في تخفيض مخاطر الرقابة .
					17	يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام .
					18	فعالية و كفاءة إجراءات حماية الأصول و ضمان دقة و سلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يقلل من مخاطر الرقابة
					19	يساعد التأكد من فاعلية وإجراءات ضمان دقة و سلامة السجلات المحاسبية على تراجع مستوى مخاطر الرقابة.
					20	يساهم ارتفاع مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمل المنشأة اليومية(الضبط الداخلي) في تخفيض مستوى الرقابة.
					21	يؤثر نوع إجراءات التدقيق المطبقة في عملية الفحص في مستوى مخاطر الرقابة.
					22	وجود المدقق الخارجي بالمؤسسة يساعد على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
					23	يهتم المدقق الخارجي بعملية تقدير المخاطر الرقابية قبل الشروع في عملية التدقيق.
					24	تبدأ عملية التدقيق بتقدير المخاطر الرقابية الناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية.

المحور الثالث : دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف

					يساعد تأكد المدقق الخارجي من استخدام إجراءات التدقيق السليمة في تخفيض مخاطر الاكتشاف .	25
					وضع إجراءات تدقيق سليمة يساعد في تأمين مستوى دور مخاطر الاكتشاف	26
					تفاوت مستوى الخبرة بين المدققين يؤثر في دقة تفسير نتائج التدقيق و بالتالي مستوى مخاطر الاكتشاف.	72
					يخفض التخطيط الجيد لعملية التدقيق من مخاطر الاكتشاف .	28
					وجود نظام محاسبي متكامل وفعال يزيد في تقليل الأخطاء.	29
					يؤثر اختيار مساعدين للمدقق الخارجي في مستوى مخاطر الاكتشاف.	30
					يؤثر التأكد من بذل العناية الكافية و الاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية في مستوى مخاطر الاكتشاف.	31
					استخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بفعالية وكفاءة يقلل من مخاطر الاكتشاف	32
					مقارنة البيانات الحالية مع بيانات الفترة السابقة بشكل جيد و بكفاءة وفعالية يخفض من مخاطر الاكتشاف.	33
					إن مستوى مخاطر الاكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات المدقق الخارجي الجوهرية .	34
					تتناسب مخاطر الاكتشاف المقبولة عكسيا مع المخاطر الأخرى (الملازمة والرقابة) .	35
					معرفة ومهارة المدققين بمخاطر الاكتشاف لها دور مهم في تخفيض نسبة تلك المخاطر .	36
					إبداء الرأي دون الاهتمام بعنصر الأهمية النسبية يعني احتمال وجود مخاطر الاكتشاف .	37
<b>الإجراءات التي يمكن إتباعها لتقليل هذه المخاطر</b>						
					التخطيط لعملية التدقيق بناء على تقييم إجراءات الرقابة الخارجية	38
					التخطيط لعملية التدقيق بناء على المعلومات التي احصل عليها من أوراق العمل للسنوات السابقة	39

					التخطيط لعملية التدقيق بناء على المعلومات التي احصل عليها من الإدارة بخصوص المخاطر المرتبطة بأنشطتها	40
					تنفيذ عملية التدقيق وفقا لبرنامج تدقيق يحتوي على معظم إجراءات التدقيق الرئيسية	41
					استخدام الأساليب الإحصائية في تحديد حجم العينة	42
					استخدم الحاسوب في عملي وفي تنفيذ معظم إجراءات التدقيق	43
					أركز في تحديد مخاطر التدقيق على الأنشطة الرئيسية للمشروع والأنشطة التي حدثت بها التغيير.	44
					أركز في تحديد مخاطر التدقيق على الأنشطة المنفذة من قبل العالمين الجدد أو قليلي الخبرة.	45

ملحق رقم (2): أسماء محكمي الدراسة

الرقم	اسم المحكم	الرتبة الأكاديمية	مكان العمل
1	بهلولي نور الهدى	أستاذة	جامعة برج بوعريريج
2	بخاري هشام	أستاذ	جامعة برج بوعريريج

ملحق رقم (03): استبيان بعد التحكيم

استبيان موجه لأكاديميين و مهنيين

حول موضوع: دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق

في إطار استكمال متطلبات نيل شهادة الماستر، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان لدعم مذكرة التخرج تحت عنوان "دور لمدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق"، لذا نرجو من سيادتكم الإجابة على عبارات الاستبيان وذلك بوضع علامة (x) أمام الخانة التي تعبر عن وجهة نظركم بصدق وموضوعية.

كما نحيطكم علماً، أن الغاية من إجراء هذا الاستبيان هي غاية علمية بحثية وسوف يتم التعامل مع إجاباتكم وفقاً لقواعد الأمانة و النزاهة العلمية والسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

في الأخير لكم منا خالص الشكر والتقدير

الطالبتين: خيري خديجة، درارجة آسيا.

القسم الأول: البيانات الشخصية

1- الجنس:

ذكر  أنثى

2- السن:

أقل من 30 سنة  من 30 إلى 40 سنة  ما بين 40 و 50 سنة  أكثر من 50 سنة

3- المستوى العلمي:

دبلوم مهني  بكالوريا  ليسانس  ماستر  ماجستير  دكتوراه

4- الوظيفة الحالية:

محافظ حسابات  خبير محاسب  أستاذ جامعي

5-الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10سنوات   
 من 11 سنة إلى 15سنة  أكثر من 15 سنة

6-عدد الدورات التي التحقت بها:

لم تلتحق أبداً  إلى 4 دورات   
 من 5 إلى 8 دورات  أكثر من 8 دورات

القسم الثاني: دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق

الرجاء وضع علامة (x) أمام العبارة التي تناسبكم.

المحور الأول: دور المدقق الخارجي في الحد من المخاطر الملازمة					
الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق
1	كثرة تغيير المدقق الخارجي في الإجراءات المحاسبية يؤدي إلى فتح المجال للتلاعب بالنتائج.				
2	موسمية النشاط في المؤسسة يساهم في زيادة مستوى أخطاء الملازمة.				
3	يتغير مستوى مخاطر الملازمة حسب طبيعة نشاط العميل.				
4	تؤثر طبيعة عمليات المؤسسة في المخاطر الملازمة.				
5	تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع المدقق اكتشافها عاملاً مؤثراً في حجم المخاطر الملازمة.				
6	تأكد المدقق الخارجي من صحة ودقة و معقولية التقديرات المحاسبية يخفض من المخاطر الملازمة.				
7	يؤثر تغيير مجلس الإدارة في مستوى المخاطر الملازمة بشكل				

					ملحوظ.
					8 يؤثر وضوح المعلومات المحاسبية المقدمة لمدقق الخارجي على مستوى مخاطر الملازمة.
					9 استخدام المدقق الخارجي لتطورات التكنولوجيا يقلل من مستوى أخطاء التدقيق.
					10 الخبرة المهنية في مجال التدقيق يساهم في تحديد وتخفيض مستوى أخطار الملازمة.
					11 تعتمد الأهمية النسبية على كمية ونوع التحفظات الموجودة في تقرير المدقق الخارجي على المخاطر الملازمة .
<b>المحور الثاني: دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة</b>					
					12 يستخدم المدقق الخارجي الموازنات التخطيطية بفعالية وكفاءة.
					13 يستخدم المدقق الخارجي التكاليف المعيارية بشكل كفء وفعال.
					14 كفاءة وفعالية المدقق في استخدامه للأساليب العلمية في التدقيق له الأثر الإيجابي على تقليل المخاطر.
					15 يساعد دراسة المدقق الخارجي للوقت والحركة في تخفيض مستوى الرقابة.
					16 يساعد تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية للمدقق الخارجي و متابعتها في تخفيض مخاطر الرقابة.
					17 يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام.
					18 فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان المدقق الخارجي لدقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يقلل من مخاطر الرقابة.
					19 يساهم التأكد من فاعلية وإجراءات المدقق الخارجي، لدقة وسلامة السجلات المحاسبية على تراجع مستوى مخاطر الرقابة .
					20 يساهم ارتفاع مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة للمدقق الخارجي على عمل المنشأة اليومية(الضبط الداخلي) في تخفيض مستوى الرقابة.
					21 يؤثر نوع الإجراءات المطبقة في عملية فحص المدقق الخارجي على

					مستوى مخاطر الرقابة.
					22 وجود المدقق الخارجي بالمؤسسة يساعد على فعالية نظام الرقابة الداخلية .
					23 يهتم المدقق الخارجي بعملية تقدير المخاطر الرقابية قبل الشروع في عملية التدقيق .
					24 تبدأ عملية دور المدقق الخارجي بتقدير المخاطر الرقابية الناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية.
<b>المحور الثالث: دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف</b>					
					25 يساعد تأكد المدقق الخارجي من استخدام إجراءات التدقيق السليمة في تخفيض مخاطر الاكتشاف.
					26 وضع إجراءات تدقيق سليمة يساعد المدقق الخارجي في تأمين مستوى دور مخاطر الاكتشاف.
					27 تفاوت مستوى الخبرة بين المدققين الخارجيين يؤثر في دقة تفسير نتائج التدقيق وبالتالي مستوى مخاطر الاكتشاف.
					28 يخفض التخطيط الجيد لعملية التدقيق للمدقق الخارجي من مخاطر الاكتشاف.
					29 وجود نظام محاسبي متكامل وفعال لدى المدقق الخارجي يزيد في تقليل الأخطاء.
					30 يؤثر اختيار مساعدين للمدقق الخارجي في مستوى مخاطر الاكتشاف.
					31 يؤثر تأكيد المدقق الخارجي من بذل العناية الكافية و الاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية في مستوى مخاطر الاكتشاف.
					32 استخدام المدقق الخارجي لأسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بفعالية وكفاءة يقلل من مخاطر الاكتشاف.
					33 مقارنة المدقق الخارجي للبيانات الحالية مع بيانات الفترة السابقة بشكل جيد و بكفاءة وفعالية يخفض من مخاطر الاكتشاف.
					34 إن مستوى مخاطر الاكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات المدقق الخارجي الجوهرية.
					35 تتناسب مخاطر الاكتشاف التي يقوم بها المدقق الخارجي المقبولة



					عكسيا مع المخاطر الأخرى(الملازمة و الرقابة).
					<b>36</b> معرفة ومهارة المدققين الخارجيين بمخاطر الاكتشاف لها دور مهم في تخفيض نسبة تلك المخاطر.
					<b>37</b> إبداء المدقق الخارجي لرأيه دون الاهتمام بعنصر الأهمية النسبية يعني احتمال وجود مخاطر الاكتشاف.

## ملحق رقم (04): معامل ثبات ألفا كرونباخ

## Echelle : ALL VARIABLES

## Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	0,0
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,666	11

## Echelle : ALL VARIABLES

## Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	29	96,7
	Exclue <sup>a</sup>	1	3,3
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,876	13

## Echelle : ALL VARIABLES

## Récapitulatif de traitement des observations

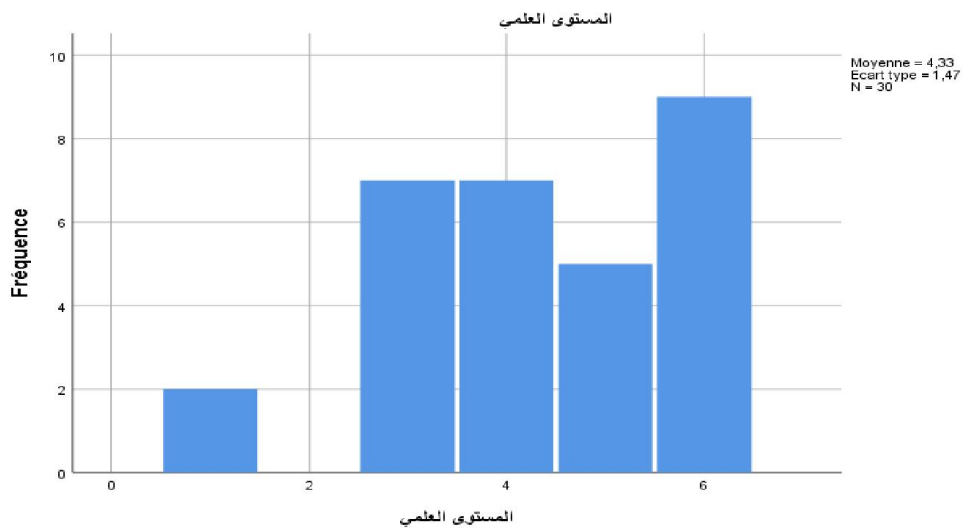
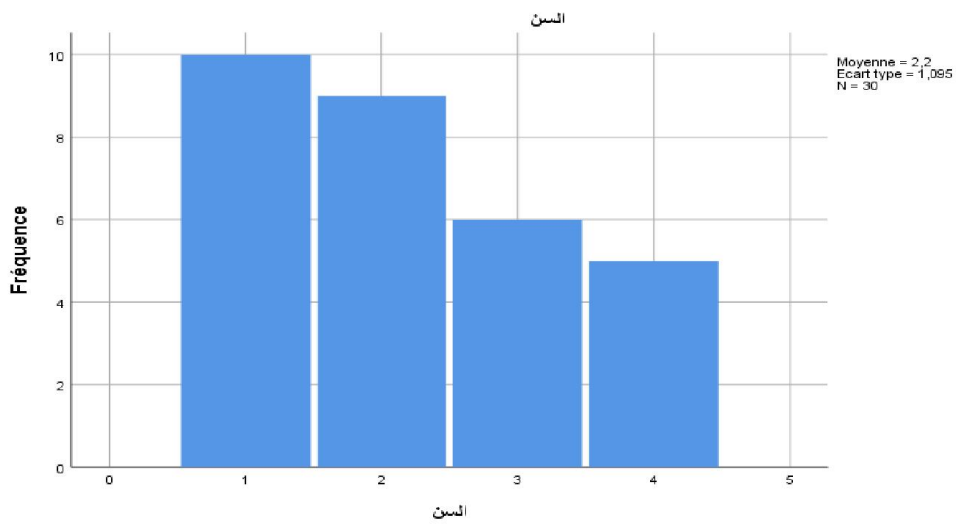
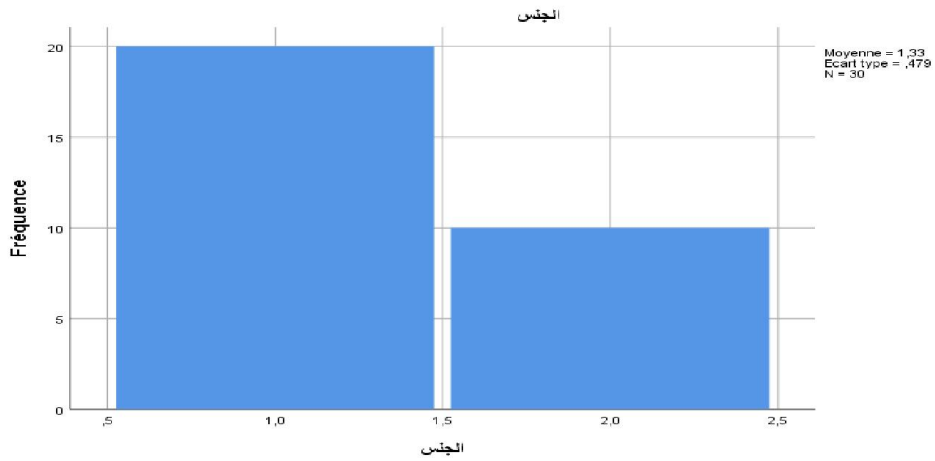
		N	%
Observations	Valide	29	96,7
	Exclue <sup>a</sup>	1	3,3
	Total	30	100,0

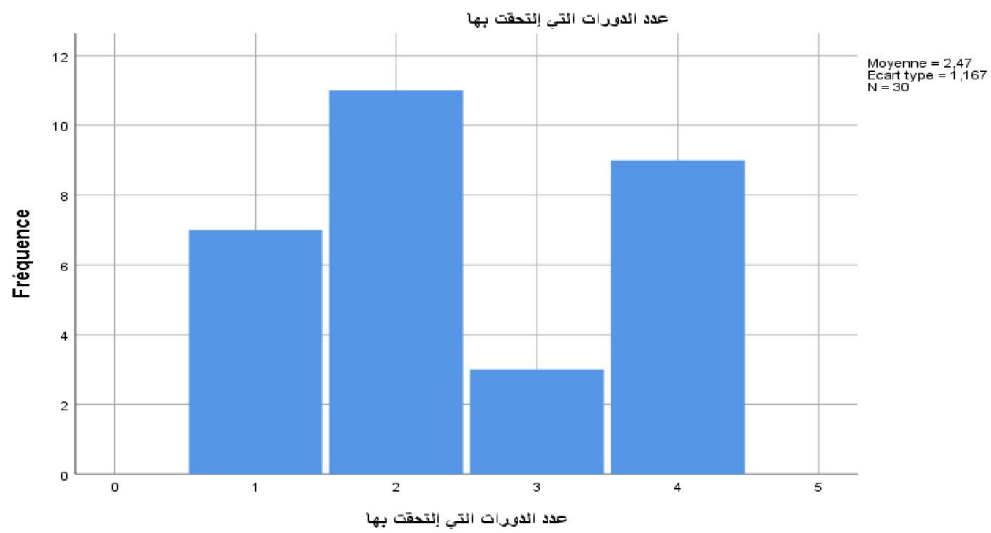
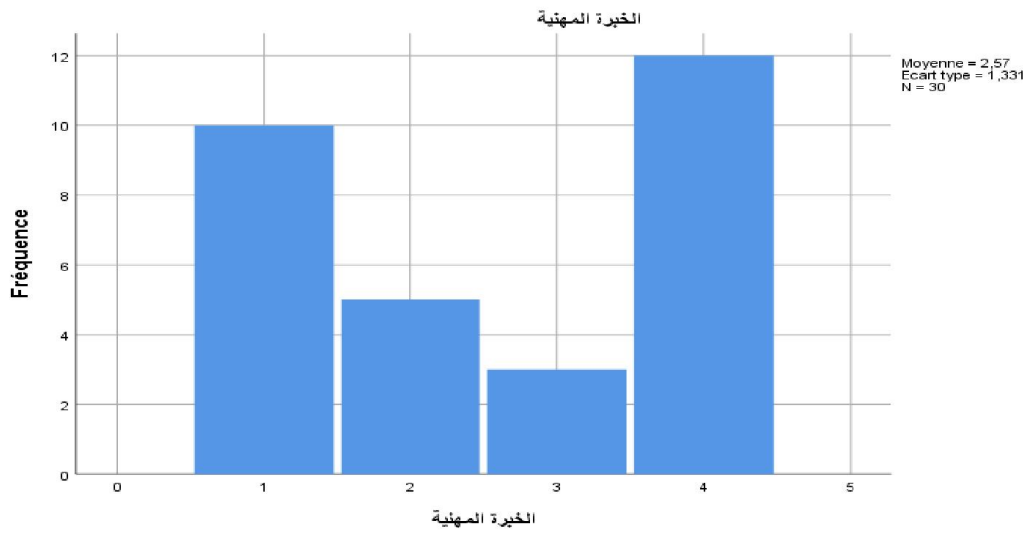
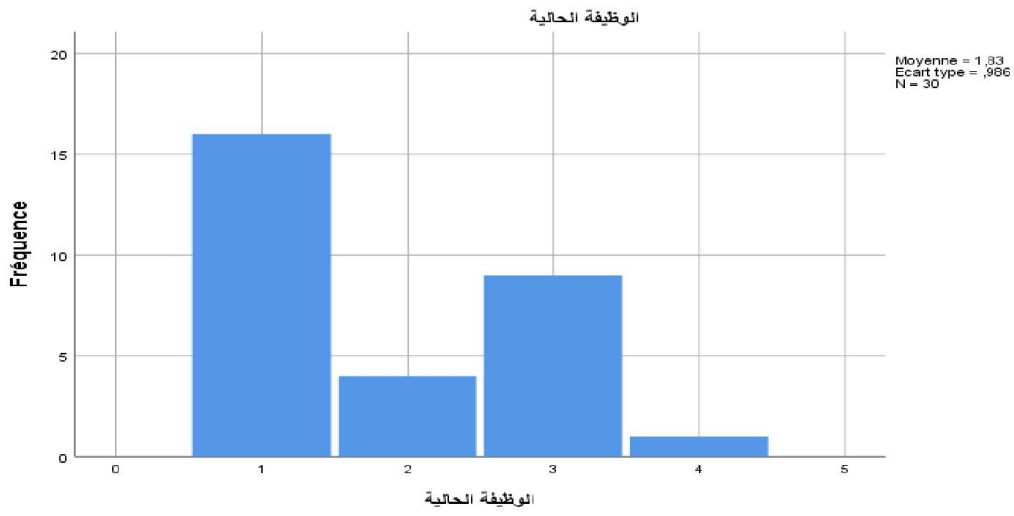
a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,810	13

ملحق رقم (05): خصائص العينة.





ملحق رقم (06): نتائج الفرضية الرئيسية الأولى.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر التدقيق	30	2,1252	0,37502	0,06847

Test sur échantillon unique

	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Valeur de test = 0 Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر التدقيق	31,039	29	0,000	2,12520	1,9852	2,2652

ملحق رقم (07): نتائج الفرضيات الفرعية.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المدقق الخارجي في الحدمن المخاطر الملازمة	30	2,1242	0,43923	0,08019

Test sur échantillon unique

	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Valeur de test = 0 Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المدقق الخارجي في الحدمن المخاطر الملازمة	26,489	29	0,000	2,12424	1,9602	2,2883

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر الرقابة	30	2,2278	0,56285	0,10276

Test sur échantillon unique

	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Valeur de test = 0 Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر الرقابة	21,679	29	0,000	2,22778	2,0176	2,4380

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر الاكتشاف	30	2,0222	0,37881	0,06916

Test sur échantillon unique

	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Valeur de test = 0 Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر الاكتشاف	29,239	29	0,000	2,02222	1,8808	2,1637

ملحق رقم (8): نتائج الفرضية الرئيسية الثانية.

Statistiques de groupe

	الجنس	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر التدقيق	ذكر	20	2,0784	0,35324	0,07899
	أنثى	10	2,2188	0,41851	0,13234

Test des échantillons indépendants

	Hypothèse de variances égales	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes		
		F	Sig.	t	Ddl	Sig. (bilatéral)
المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر التدقيق	Hypothèse de variances égales	0,819	0,373	-0,965	28	0,343
	Hypothèse de variances inégales			-0,911	15,615	0,376

Descriptives

المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر التدقيق

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	
					Borne inférieure	Borne supérieure
أقل من 30 سنة	10	2,0728	0,34595	0,10940	1,8253	2,3203
من 30 إلى 40 سنة	9	2,2523	0,44266	0,14755	1,9120	2,5925
ما بين 40 و 50 سنة	6	2,1082	0,43644	0,17818	1,6502	2,5662
أكثر من 50 سنة	5	2,0216	0,25166	0,11254	1,7091	2,3341
Total	30	2,1252	0,37502	0,06847	1,9852	2,2652

ANOVA

المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر التدقيق

	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	0,228	3	0,076	0,513	0,677
Intragroupes	3,850	26	0,148		

Total	4,079	29			
-------	-------	----	--	--	--

المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر  
التدقيق

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	Borne supérieure
دبلوم مهني	2	2,1081	0,11467	0,08108		1,0779	
ليسانس	7	2,1119	0,30445	0,11507		1,8303	
ماستر	7	2,2162	0,37417	0,14142		1,8702	
ماجستير	5	2,1622	0,46851	0,20952		1,5804	
دكتوراه	9	2,0480	0,45702	0,15234		1,6967	
Total	30	2,1252	0,37502	0,06847		1,9852	
							3,1383



**ANOVA**

المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر التدقيق						
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.	
Intergruppes	0,120	4	0,030	0,190	0,941	
Intragruppes	3,958	25	0,158			
Total	4,079	29				

**ANOVA**

المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر التدقيق						
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.	
Intergruppes	0,120	4	0,030	0,190	0,941	
Intragruppes	3,958	25	0,158			
Total	4,079	29				

**ANOVA**

المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر التدقيق						
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.	
Intergruppes	0,132	3	0,044	0,290	0,832	
Intragruppes	3,946	26	0,152			
Total	4,079	29				

**ANOVA**

المدقق الخارجي في الحدمن مخاطر التدقيق						
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.	
Intergruppes	0,380	3	0,127	0,890	0,459	
Intragruppes	3,699	26	0,142			
Total	4,079	29				